**Diritto**

**Amministrativo dei tributi**

**Seconda edizione interamente rielaborata**

Funzione tributaria: studio sociale e introduzione tecnica

Quarta di copertina

La maggior parte delle entrate pubbliche deriva oggi dalle imposte, commisurate a concetti economici, come reddito, consumo, patrimonio. Una loro determinazione perequata è il principale compito dell’unica funzione amministrativa studiata come tale nelle facoltà di giurisprudenza, cioè quella *tributaria*. Oggi essa deve gestire la diversa determinabilità dei presupposti economici delle imposte, dove alle informazioni documentali di grandi aziende e uffici pubblici, si affianca la tradizionale, millenaria, necessità di stime per ordine di grandezza. Tra grandi aziende e piccolo commercio c’è tutta una sfumatura di presupposti economici variamente determinabili. Su ognuno di essi s’intrecciano varie informazioni che richiedono la padronanza del diritto come studio sociale delle pubbliche funzioni, su cui si innesta lo studio tecnico di quella tributaria.

Indice sommario

[Prefazione: studio del diritto tra tecnica e studio sociale delle pubbliche funzioni 7](#_Toc63364923)

[Parte Prima 10](#_Toc63364924)

[LA FUNZIONE TRIBUTARIA E LA SUA GIURIDICITA’ NON GIURISDIZIONALE 11](#_Toc63364925)

[CAPITOLO 1 FINANZIAMENTO DELL’INTERVENTO PUBBLICO E FUNZIONE TRIBUTARIA 11](#_Toc63364926)

[1.1. Funzioni pubbliche e loro finanziamento tra entrate patrimoniali, tributarie ed emissione monetaria 12](#_Toc63364927)

[1.2. Dal principio del beneficio (tasse e tariffe) alle imposte (“sacrificio”) come centro della funzione tributaria 14](#_Toc63364928)

[1.3 Giuridicità non giurisdizionale della funzione tributaria, tra diritto come tecnica e studio sociale 17](#_Toc63364929)

[1.4. La determinazione degli imponibili, dalle antiche stime alla documentazione aziendale 23](#_Toc63364930)

[1.5. Segue. L’autodeterminazione delle imposte in relazione a visibilità degli imponibili, aliquote, controlli e sanzioni. 27](#_Toc63364931)

[1.6 L’evasione in senso materiale come mancata registrazione di presupposti economici e evasione interpretativa: le stime. 29](#_Toc63364932)

[1.7 Sopravvalutazione dei controlli specie da parte di piccoli commercianti e artigiani “in sede fissa”. 32](#_Toc63364933)

[1.8. I presupposti economici d’imposta, precisati dalla funzione tributaria (reddito e sue componenti, consumo, valore aggiunto, patrimonio) 36](#_Toc63364934)

[1.9. Coordinamenti (e distorsioni) tra determinazione dell’imponibile e delle imposte 43](#_Toc63364935)

[1.10. Pluralità di tributi, perequazione e geografia del loro gettito 45](#_Toc63364936)

[1.11. Segue. La diversa determinabilità dei presupposti economici d’imposta, valutativa e giuridico-contabile (stime, documenti,contabilità, etc.) 48](#_Toc63364937)

[1.12 Contributi previdenziali come “tributi di scopo”? 51](#_Toc63364938)

[Capitolo 2- LEGISLAZIONE ORGANIZZATIVA E DECISORIA NELLA FUNZIONE TRIBUTARIA (PRINCIPI COSTITUZIONALI E COMUNITARI) 53](#_Toc63364939)

[2.1. Legislazione organizzativa e decisoria (sostanziale) nella funzione tributaria. 54](#_Toc63364940)

[2.2. Capacità contributiva come riflesso dell’oggetto economico della funzione tributaria e sua difficile considerazione “globale” 56](#_Toc63364941)

[2.3. Riserva di legge, regolamenti, statuto del contribuente e codificazione. 59](#_Toc63364942)

[2.4. Segue Confusione legislativa davanti alla diversa determinabilità dei presupposti economici d’imposta. 65](#_Toc63364943)

[2.5. Disorientamento della giurisprudenza, anche costituzionale, davanti all’oggetto economico della funzione tributaria. 69](#_Toc63364944)

[2.6. Funzione tributaria e vincoli Europei 71](#_Toc63364945)

[Capitolo 3 77](#_Toc63364946)

[I PRIVATI NELLA FUNZIONE TRIBUTARIA:ORGANIZZAZIONI AZIENDALI, INDIVIDUI E CONSULENTI 77](#_Toc63364947)

[3.1. Aziende e altri organismi pluripersonali nella determinazione documentale dell’imponibile 78](#_Toc63364948)

[3.2. Funzioni aziendali e determinazione documentale degli imponibili 86](#_Toc63364949)

[3.3. Riflessi tributari dell’informalità documentazione aziendale 91](#_Toc63364950)

[3.4. Dai documenti civilistici agli adempimenti tributari: versamenti e dichiarazioni 94](#_Toc63364951)

[3.5. Determinazione attraverso le aziende di imponibili di terzi:“contribuenti di diritto” e “di fatto” tra rivalse, traslazioni e controversie private con oggetto tributario 102](#_Toc63364952)

[3.6. Segue. Sostituto d’imposta e ritenute alla fonte su redditi erogati a terzi: funzione esattiva e segnaletica 105](#_Toc63364953)

[3.7. imponibili non registrati dai titolari di organizzazioni aziendali (ipotesi sulla “grande evasione”) 112](#_Toc63364954)

[3.8. I casi di “Evasione aziendale” come “concorrenza sleale” 118](#_Toc63364955)

[3.9. L’interpretazione come qualificazione giuridica della ricchezza nella cornice di concetti economici 120](#_Toc63364956)

[3.10. Segue: inquadramento giuridico in funzione della convenienza tributaria, “evasione interpretativa ed elusione” come comportamenti aziendali e “diversivi istituzionali” (rinvio) 127](#_Toc63364957)

[3.11. Le varie forme di evasione fiscale nella filiera di produzione-distribuzione della ricchezza 133](#_Toc63364958)

[3.12. Riepilogo: Adempimento, evasione e simmetrie della determinazione documentale degli imponibili 136](#_Toc63364959)

[3.13. Piccolo commercio, artigianato e loro inutile “ragionierizzazione”: il diversivo della “contabilità fiscale” 140](#_Toc63364960)

[3.14. Segue. Sopravvalutazione della funzione tributaria e adempimento relativamente alto di piccoli commercianti e artigiani in sede fissa 143](#_Toc63364961)

[3.15. Diminuzione dell’adempimento quanto manca la sede fissa, anche in relazione al c.d. “lavoro liquido” 145](#_Toc63364962)

[3.16. Gli incaricati privati dell’adempimento tributario e la tassazione “attraverso i professionisti”. 147](#_Toc63364963)

[CAPITOLO 4 PERCEZIONI E SPIEGAZIONI SCIENTIFICO SOCIALI DELLA PUBBLICA OPINIONE SULLA FUNZIONE TRIBUTARIA 151](#_Toc63364964)

[4.1 L’opinione pubblica come riferimento della funzione tributaria e il suo disorientamento 152](#_Toc63364965)

[4.2 Le reazioni sugli effetti economici delle imposte e la “pressione fiscale” 155](#_Toc63364966)

[4.3. Mancate spiegazioni sociali della funzione tributaria da parte di un’accademia a matrice privatistico-giurisdizionale 158](#_Toc63364967)

[4.4. Segue: Inadeguatezza delle spiegazioni economiche, professionali, istituzionali, aziendali e mediatiche. 163](#_Toc63364968)

[4.5. Spontaneismo della pubblica opinione tra “eccessività delle aliquote”, “senso civico”, “generalizzazione della contabilità”, “catastizzazione”. 168](#_Toc63364969)

[4.6. Strumentalizzazioni politico-mediatiche della confusione sulla funzione tributaria 174](#_Toc63364970)

[4.7. Diritto come studio sociale e funzione tributaria 178](#_Toc63364971)

[CAPITOLO 5 I PUBBLICI UFFICI INCARICATI DELLA FUNZIONE TRIBUTARIA 184](#_Toc63364972)

[5.1. Ruolo del pubblico potere nelle diverse entrate pubbliche (tariffe, tasse in senso stretto, monopoli, contributi, imposte etc...) 185](#_Toc63364973)

[5.2. Geografia del potere impositivo: Agenzia delle Entrate – Guardia di Finanza – esattori – uffici comunali, etc. 188](#_Toc63364974)

[5.3. Modelli organizzativi dei pubblici uffici e funzione tributaria 195](#_Toc63364975)

[5.4. Supporto degli uffici all’autodeterminazione (amministrazione di servizio) e valore delle loro interpretazioni 203](#_Toc63364976)

[5.5. Acquisizione e controllo formale delle dichiarazioni e dei versamenti (incroci informatici e campionatura oneri deducibili) 207](#_Toc63364977)

[5.6. Indagine amministrativa sulla determinazione delle imposte e relativa formalizzazione 210](#_Toc63364978)

[5.7. Il ruolo dei controlli per indurre ad una credibile autotassazione 219](#_Toc63364979)

[5.8. L’empirismo e il probabilismo del giudizio di fatto nella determinazione degli imponibili 224](#_Toc63364980)

[5.9. Segue: Aumento dei parametri di stima per via degli “indizi contabili” e necessità di loro contestualizzazione 229](#_Toc63364981)

[5.10. La discrezionalità nella determinazione degli imponibili come funzione non giurisdizionale. 231](#_Toc63364982)

[5.11. Segue. timori di negligenza e connivenza come ostacolo alla stima dei presupposti economici d’imposta 237](#_Toc63364983)

[5.12. Ambiguità delle formule normative sull’accertamento tributario (analitico, sintetico, induttivo, contabile, etc.) 241](#_Toc63364984)

[5.13. Valutazione amministrativa della ricchezza non registrata, tra indizi fisico-economico-contabili e studi di settore 244](#_Toc63364985)

[5.14. Tenore di vita e spesa “privata” come indizio imponibili non registrati (accertamenti “sintetico-redditometrici”) 251](#_Toc63364986)

[5.15. Difficoltà di controllo degli operatori economici senza sede fissa 255](#_Toc63364987)

[5.16. Tracciabilità dei pagamenti, indagini bancarie e inefficienza delle relative presunzioni 256](#_Toc63364988)

[5.17. Le contestazioni interpretative specie sulle aziende come “grandi evasori”: premesse sociali e metodologica 260](#_Toc63364989)

[5.18. Segue: I contenuti delle più frequenti contestazioni interpretative e la loro gestione 264](#_Toc63364990)

[5.19 Contestazioni interpretative e danni sociali sulla funzione tributaria , l’economia e la società 268](#_Toc63364991)

[5.20. Il condono come ultima frontiera dell’autodeterminazione e dell’“amministrazione per legge” 273](#_Toc63364992)

[Capitolo 6 CONTENZIOSO AMMINISTRATIVO E GIURISDIZIONALE, RISCOSSIONE E SANZIONI 277](#_Toc63364993)

[6.1. Provvedimenti amministrativi nella determinazione dei tributi: autoritatività, termini, competenza, partecipazione del privato. 278](#_Toc63364994)

[6.2. Segue: diversità tra motivazione e prova degli accertamenti tributari 283](#_Toc63364995)

[6.3. Provvedimenti degli uffici tributari verso coobbligati solidali e contribuenti di fatto 289](#_Toc63364996)

[6.4. Il contenzioso amministrativo: accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, “mediazione” e prospettive 292](#_Toc63364997)

[6.5. Segue. Inadeguatezza del ricorso amministrativo allo stesso ufficio che ha emesso l’atto e prospettive della c.d. “mediazione tributaria” 301](#_Toc63364998)

[6.6. Il ritiro degli atti in autotutela, tra correzione, riduzione e abbandono 306](#_Toc63364999)

[6.7 Natura strutturalmente impugnatoria del contenzioso giurisdizionale 308](#_Toc63365000)

[6.8. Tradizioni amministrative del giudice speciale tributario: reclutamento, eterogeneità e “tempo parziale” 311](#_Toc63365001)

[6.9. Ispirazione al rito processualcivilistico, sostanza impugnatoria e rideterminazione del tributo. 315](#_Toc63365002)

[6.10. Insuccesso della via processuale alla determinazione dei tributi:prospettive di riforma per tipologie di controversie 329](#_Toc63365003)

[6.11. Riscossione coattiva e retaggio degli “esattori” 339](#_Toc63365004)

[6.12. Riscossione in pendenza di ricorso come diversivo rispetto alla certezza della riscossione 345](#_Toc63365005)

[6.13. Inadeguatezza delle sanzioni a compensare l’insufficiente intervento valutativo degli uffici tributari. 349](#_Toc63365006)

[6.14. Segue: 2 Il palliativo penaltributario tra evasione in senso materiale e contestazioni interpretative 356](#_Toc63365007)

[PARTE SECONDA . DAI PRESUPPOSTI ECONOMICI ALLE IMPOSTE . 361](#_Toc63365008)

[CAPITOLO 7 DETERMINAZIONE SIMULTANEA DI CONSUMI E REDDITI ATTRAVERSO GLI OPERATORI ECONOMICI 362](#_Toc63365009)

[7.1. Diritto tributario sostanziale e determinazione unitaria di consumi e redditi attraverso le aziende: Iva e imposte dirette 363](#_Toc63365010)

[7.2. Imposte sui consumi: dalla visibilità materiale delle merci a quella contabile del “valore aggiunto” (l’IVA) 366](#_Toc63365011)

[7.3. Segue: Tecniche IVA per raggiungere il consumo tra detrazione, “non imponibilità” aliquote ed esenzioni 371](#_Toc63365012)

[7.4. L’IVA nei rapporti internazionali e intracomunitari 375](#_Toc63365013)

[7.5. Gli operatori economici (“soggetti IVA”) nella determinazione dei consumi e dei redditi attraverso le aziende 379](#_Toc63365014)

[7.6. Ricavi e costi come corrispettivi di “cessioni di beni” e “prestazioni di servizi”. 383](#_Toc63365015)

[7.7. Rilevazioni documentali delle operazioni (richiamo e integrazione del par. 3.3 su registrazioni, fatture, scontrini, note di credito) 387](#_Toc63365016)

[7.8. Segue: dai documenti ai libri contabili (richiami e integrazioni rispetto ai paragrafi 3.3-3.4) 393](#_Toc63365017)

[7.9. L’inerenza nelle imposte sui redditi e nell’IVA: 1) la distinzione tra costi e consumi 397](#_Toc63365018)

[7.10. Segue: 2) Inerenza e simmetria rispetto ad operazioni attive non soggette tributo (esenzioni IVA e deduzione interessi passivi nelle imposte sui redditi) 400](#_Toc63365019)

[7.11. Il momento impositivo nella tassazione attraverso le aziende (cassa, competenza, irrilevanza delle mere valutazioni e “neutralità”) 404](#_Toc63365020)

[7.12. Sopravvenienze e competenza (interna ed esterna) nelle imposte sui redditi 409](#_Toc63365021)

[7.13. Il valore fiscalmente riconosciuto e l’esposizione in bilancio dei beni di impresa, tra criteri patrimoniali e reddituali 410](#_Toc63365022)

[7.14. Determinazione dell’imponibile e valutazioni di fine esercizio, tra bilancio e regole fiscali 415](#_Toc63365023)

[7.15. Le valutazioni del patrimonio ai fini del bilancio 1) ammortamenti e accantonamenti 420](#_Toc63365024)

[7.16. Le valutazioni del patrimonio ai fini del bilancio: 2) rimanenze di beni e servizi 423](#_Toc63365025)

[7.17. Coordinamento tra tassazione delle società e dei soci 427](#_Toc63365026)

[7.18. Collegamento dei redditi al territorio nazionale: criterio della produzione, della residenza e relativo coordinamento contro doppie imposizioni 433](#_Toc63365027)

[7.19. Segue: simmetrie fiscali e rapporti internazionali, concorrenza fiscale dannosa, transfer price, cfc. 438](#_Toc63365028)

[7.20. Realizzo e neutralità nelle operazioni straordinarie d’impresa. 443](#_Toc63365029)

[7.21. Determinazione dei tributi e procedure concorsuali 446](#_Toc63365030)

[CAPITOLO 8 OPERATORI ECONOMICI “NON D’IMPRESA” E ALTRI REDDITIERI (PROFESSIONI LIBERALI, AGRICOLTURA, IMMOBILI E RISPARMIO) 450](#_Toc63365031)

[8.1. Le modeste specificità rispetto all’impresa del lavoro autonomo “professionale” 450](#_Toc63365032)

[8.2. Ricchezza agricola tra catasto e IVA (tracce di forfettizzazione nella tassazione attraverso le aziende?) 452](#_Toc63365033)

[8.3. Tassazione ragionieristico-documentale del lavoro dipendente 456](#_Toc63365034)

[8.4. Redditi dei fabbricati e fiscalità immobiliare: l’importanza delle segnalazioni dell’inquilino 460](#_Toc63365035)

[8.5. Tassazione attraverso le aziende di redditi di capitale e plusvalenze finanziarie 463](#_Toc63365036)

[8.6. Le principali ipotesi residuali (“redditi diversi”) 466](#_Toc63365037)

[CAP 9 DAL RISULTATO DELL’ATTIVITÀ ALLE IMPOSTE, REALI E PERSONALI 469](#_Toc63365038)

[9.1. Dalla determinazione della ricchezza a quella delle imposte: IRES, IRPEF e IRAP 470](#_Toc63365039)

[9.2. Segue. Precisazioni su “personalità/realità” dei tributi e aspetti comuni alla determinazione dei redditi (valore normale, inflazione etc.). 471](#_Toc63365040)

[9.3. Personalità dell’IRPEF: oneri deducibili, detrazioni e “contrasto di interessi” 474](#_Toc63365041)

[9.4.) Aliquote progressive, imposte sostitutive e distribuzione dei redditi nel tempo 477](#_Toc63365042)

[9.5. L’IRAP e la tassazione attraverso le aziende del valore aggiunto “tipo reddito” 480](#_Toc63365043)

[CAP 10 ADATTAMENTO DEI “TRIBUTI MINORI” ALLA TASSAZIONE ATTRAVERSO LE AZIENDE 483](#_Toc63365044)

[10.1. Una geografia dei “tributi minori” 483](#_Toc63365045)

[10.2. I tributi sugli atti giuridici solenni o visibili (imposta di registro). 486](#_Toc63365046)

[10.3. Uffici tributari e aziende nella tassazione dei documenti giuridici (bollo e concessioni pubbliche) 490](#_Toc63365047)

[10.4. “Tassazione sul patrimonio” come soluzione di ripiego (di difficile gestione) 492](#_Toc63365048)

[10.5. Successioni e donazioni: un’imposta patrimoniale da gestire attraverso gli uffici. 494](#_Toc63365049)

[10.6. Altri tributi speciali su consumi di determinati beni e servizi (incluso accise e dogane) 497](#_Toc63365050)

[10.7. Antiche origini dei tributi doganali e loro metamorfosi contabile-comunitaria 500](#_Toc63365051)

[10.8. Tributi locali tra tassazione attraverso le aziende e attraverso gli uffici:aspetti tributari del “federalismo fiscale” 502](#_Toc63365052)

[10.9. La tassazione patrimoniale locale sugli immobili (dall’ICI all’IMU alla TASI) 505](#_Toc63365053)

[10.10. Aspetti concettuali di altri “tributi minori”, locali o a destinazione speciale. 509](#_Toc63365054)

### Prefazione: studio del diritto tra tecnica e studio sociale delle pubbliche funzioni

*studi sociali e radici tecniche del diritto*

Il contenuto di questa seconda edizione è disposto, per capitoli e paragrafi, esattamente come le precedenti, con una maggiore brevità. I 117 paragrafi ruotano attorno alla funzione tributaria, cogliendone prospettive diverse, ma tutte coordinate. Anche senza coordinarle tutte, cogliendone diciamo qualche decina, è possibile avere una visione completa della funzione tributaria. Allo studio sociale giuridico di quest’ultima è infatti in massima parte dedicato il diritto tributario. I concetti generali sul rapporto tra diritto come tecnica, quale originariamente era, e il diritto come studio sociale, sono inseriti nel diverso volume su studi sociali e diritto. Quest’interazione generale, ivi contenuta, tra due modi di guardare al diritto, viene qui riferita alla funzione tributaria.

***Funzione tributaria e studi sociali***

La cassetta degli attrezzi giuridica è un ottimo banco di prova per lo studio sociale della funzione tributaria, liberandosi dalla prospettiva casistica, tipicamente privatistico-giurisdizionale, in una visione ampia, inclusiva dei c.d. “dati sociali”. Come specificazione giuridica dei presupposti economici delle imposte, la funzione tributaria offre spunti molteplici di analisi dell’economia, della politica e del diritto privato, attraverso i cui accordi e documenti, in luogo delle precedenti valutazioni amministrative dirette, sono oggi determinate le imposte. Le suddette valutazioni amministrative, da parte degli uffici tributari, tornano necessarie dove mancano le condizioni di un’attendibile determinazione contabile, per piccolo commercio, artigianato, etc. La funzione tributaria può essere insomma un esperimento su come il diritto possa essere anche studio sociale, raggiungendo la prospettiva *conoscitiva* del positivismo giuridico, attraverso le funzioni pubbliche anziché le “regole”[[1]](#footnote-1).

*I destinatari interessati al tema, studenti , operatori del settore.*

I destinatari sono la pluralità di interessati alla funzione tributaria con diversi livelli di attenzione, bagaglio culturale, tempo disponibile e motivo di contatto. Scorrendo rapidamente l’indice, gli operatori, o gli interessati più maturi, compresi politici, esponenti di associazioni sindacali o di categoria, magistrati, dirigenti pubblici, giornalisti, studiosi sociali, potranno individuare l’aspetto della funzione tributaria cui di volta in volta sono interessati.

Gli studenti sono interlocutori più omogenei, e questo libro offre loro varie possibilità di costruirsi intelaiature concettuali personalizzate, intrecciando le prospettive a ciascuno di essi più congeniali. Inutile ricordare tutto, anche se il libro è chiaro, perché è denso di concetti, al di là del numero relativamente basso delle pagine. Ciascuno studente, interagendo col testo nella sua totalità, deve incasellare in una propria rielaborazione personale della funzione tributaria i concetti che vede ricorrere con maggiore frequenza. Lo studente dovrebbe prendere visione dell’indice per capire in quale misura i singoli paragrafi rientrano nell’architettura concettuale che si sta formando; a questo scopo può aiutare la versione più ridotta, con stessa geografia, ma meno di 100 pagine, anch’essa scaricabile dal sito dell’università di Tor Vergata.

*Varie prospettive di lettura*

A titolo di esempio indico tre prospettive aggreganti, ulteriormente personalizzabili, pensate per gli studenti di giurisprudenza. Una riferisce alla funzione tributaria i concetti scientifici incontrati negli studi giuridici, come le pubbliche funzioni, la legislazione, i giudici, l’interpretazione, il giudizio di fatto, l’onere della prova, il procedimento, il processo, il controllo di legittimità e merito, e altri concetti, di ampio respiro, del diritto come sapere per tecnici .

Un’altra prospettiva aggregante riguarda il diritto come studio sociale, ed i suoi rapporti con la pubblica opinione e la politica, l’organizzazione dei pubblici uffici, i mezzi di informazione e il pubblico dibattito, la sfera “politico-giuridica” della sovranità nel rapporto con quella economico produttiva del soddisfacimento dei bisogni; questa prospettiva si sofferma sulla scientificità umanistico sociale e le relative spiegazioni, compresa la dialettica tra diritto come tecnica e studio sociale delle funzioni pubbliche (paragrafi 1.3, 4.1, 2.4, 3.1, 3.16, 4.3-4.7, 5.3, 6.7).

Un terzo polo di aggregazione è più “tecnico-professionale” in campo tributario, e riguarda la specificazione dei presupposti economici d’imposta, a partire da reddito e consumi (capp.7-10); mi riferisco alla qualificazione degli imponibili, alla distinzione tra costi e consumi, ai momenti impositivi, alla analiticità o alla forfettizzazione, alle simmetrie concettuali tra soggetti e tributi diversi, alla stratificazione delle informazioni nella contabilità aziendale, etc.

Sono indicazioni che ciascuno potrà personalizzare al meglio, aiutato in questo dalla didattica frontale, che oggi ha ragion d’essere, negli studi sociali, solo in termini di “studio assistito”.

*testo e note*

Questa varietà di livelli di lettura spiega l’uso delle note, soprattutto di collegamento, rinvio e contestualizzazione, contro ripetizioni o salti logici. Esse precisano il senso di passaggi del testo, rispetto ad argomenti contigui, prevenendo equivoci collegati alla suddetta polifunzionalità del libro. Le note gestiscono anche associazioni di idee, comprese le battute di spirito spesso collegate a video presenti in rete, senza perdere il filo del discorso ([[2]](#footnote-2)).

Le indicazioni bibliografiche sono rinviate ad un secondo tempo, in positivo e in negativo, ma siccome sarebbero state soprattutto del secondo tipo, visto il dominio della scientificità esteriore (par.4.3), è meglio per ora sorvolare.

*Altre opere collegate*

Per gli interlocutori desiderosi di un’idea più rapida della funzione tributaria, attraverso il tema più frequente nel discorso pubblico cioè l’evasione, segnalo due miei volumi di metà 2018 e dei primi del 2020 ([[3]](#footnote-3)). Per la consultazione professionale (par.3.16), c’è un volume apposito, sempre di ragionamento, ma più tecnico, relativo soprattutto alla terza prospettiva di studio indicata sopra, basata sulle astrazioni economiche cui sono commisurate le imposte ([[4]](#footnote-4)). Sulla cornice del diritto come studio sociale delle funzioni pubbliche, Studi sociali e diritto, in Open access su didatticaweb in attesa di uscire su Roma3 press.

Ulteriori riflessioni sul rapporto tra stato e mercato sono in Economia pubblica si chiama diritto, in open access su didatticaweb che rielabora il cartaceo *Compendio di scienza delle finanze*, Dike editore 2019 ([[5]](#footnote-5)).

Come il precedente, anche questo volume non è un punto di arrivo, perché il sapere umanistico-sociale è sempre “in progress”, perché sulle riflessioni sistematizzate se ne innestano sempre di nuove, che inserirò in *open access* dal sito “didatticaweb” dell’università Tor Vergata di Roma ([[6]](#footnote-6)). Se continuassi a inserirle man mano che mi vengono in mente, questa seconda edizione cartacea non vedrebbe mai la luce, quindi procedo ([[7]](#footnote-7)).

### Parte Prima

### LA FUNZIONE TRIBUTARIA E LA SUA GIURIDICITA’ NON GIURISDIZIONALE

### CAPITOLO 1 FINANZIAMENTO DELL’INTERVENTO PUBBLICO E FUNZIONE TRIBUTARIA

Sintesi. Il primo capitolo si occupa del concetto generale di funzione tributaria a prescindere dalle modalità di determinazione degli imponibili. La funzione tributaria va inquadrata sullo sfondo della fiscalità, intesa come insieme delle entrate pubbliche, anche entrate non tributarie come canoni per la concessione di beni pubblici (terre o miniere), confische, sanzioni pecuniarie, tariffe per servizi pubblici (c.d. “finanza patrimoniale” di cui al par.1.1), e “tasse” a fronte di specifiche pubbliche funzioni ([[8]](#footnote-8)). L’entrata più complessa, ed oggi socialmente importante, è però l’imposta, commisurata ad astrazioni economiche come redditi, consumi, patrimoni; la conversione di queste entità in basi imponibili esprime l’essenza della funzione tributaria, svoltasi per millenni in modo valutativo e personalizzato, con una richiesta di pubblici uffici o assimilati. E’ stata una delle prime funzioni pubbliche “non giurisdizionali”, concetto costituente uno dei fili conduttori generali del testo, che inizia al par.1.3. All’origine tecnica del diritto si affianca infatti anche la frequente necessità di studiare socialmente le funzioni pubbliche; questo accade quando il sapere comune non riesce più a fare da cornice ad alcune pubbliche funzioni, e servono le spiegazioni scientifico sociali su cui ci si soffermerà al cap.4. A proposito della funzione tributaria, questa necessità è emersa da quando alla suddetta determinazione valutativa degli imponibili si è affiancata quella attraverso la documentazione contabile di aziende ed enti pubblici (par.1.4 e 1.5). Il mancato coordinamento culturale di queste due determinazioni ha creato disorientamento nella pubblica opinione (par. 4.1), che reagisce divagando sugli effetti economici delle imposte (par.4.2), senza capire l’oggetto economico della funzione tributaria (par.1.8) come elemento unificante. Neppure viene quindi afferrato il rapporto tra determinazione dell’imponibile e gettito (par.1.9), né l’ordine di grandezza e la distribuzione di quest’ultimo a seconda della diversa determinabilità degli imponibili e delle tipologie di imposte (parr.1.10-1.11) o contributi previdenziali (par.1.12).

### Funzioni pubbliche e loro finanziamento tra entrate patrimoniali, tributarie ed emissione monetaria

*Funzione tributaria e fiscalità come finanziamento delle pubbliche funzioni*

Anche l’intervento pubblico ha un costo, come ricorda il detto di senso comune *Nessun pasto è gratis*, e la fiscalità si occupa delle entrate per finanziarlo. Della **fiscalità** fanno parte sia le imposte sia gli altri tributi sia altre entrate (ad es. patrimoniali) di cui diremo tra poco, nonché ai parr.1.2 e 5.1. La fiscalità non può mancare in ogni collettività che abbia delle spese, e ad essa si riferisce il famoso aforisma di Beniamino Franklin, *nulla è certo, meno la morte e le tasse*, inesatto se riferito alle imposte, di cui in molti contesti spazio temporali è possibile fare a meno, bastando le entrate patrimoniali di cui a questo paragrafo. Al concetto economico di fiscalità corrisponde quello di *diritto* finanziario, talvolta riferito sia alle modalità giuridiche di acquisizione delle entrate sia a quelle di erogazione delle spese, cioè alla contabilità di stato, oggi esaminata dal diritto amministrativo. Quest’ampiezza eccessiva del concetto lo rende troppo generico rispetto al diritto tributario, relativo alle entrate pubbliche a titolo di tributo, coi riflessi giuridici di cui al par.5.1.

*“finanza patrimoniale” senza tributi*

La più elementare, istintiva, forma di finanziamento, è lo sfruttamento del patrimonio collettivo, in prima battuta la terra ([[9]](#footnote-9)), comprese eventuali miniere, ad esempio le odierne risorse petrolifere, aree forestali (legna), caccia e pesca. Questo patrimonio s’incrementava anche col bottino di guerre vittoriose o razzie ([[10]](#footnote-10)), pedaggi agli stranieri sui punti di passaggio commerciali, quali strade, valichi, ponti e guadi.

C’erano poi confische a individui o sottogruppi caduti in disgrazia, sanzioni per piccole irregolarità, contributi spontanei di personaggi illustri o facoltosi, desiderosi di titoli nobiliari, investiture religiose, onorificenze o visibilità politica.

Si alimentava così un patrimonio pubblico, chiamato nell’antica Roma repubblicana “erario”, poi nell’impero definito “fisco”, da cui appunto deriva il già indicato concetto di “fiscalità” ([[11]](#footnote-11)).

*Gettito dall’amministrazione del “tesoro”*

La frequente adeguatezza di queste entrate rispetto alle antiche spese pubbliche faceva parlare di “finanza patrimoniale”. Essa produceva risorse liquide sotto forma di metalli preziosi e altri oggetti di valore, definiti come “tesoro” ([[12]](#footnote-12)). La relativa amministrazione era finalizzata a soddisfare i bisogni pubblici, compresi quelli del *princeps* in età imperiale, ed era affidata ad appositi addetti, già definibili *funzionari* in quanto esercenti appunto pubbliche funzioni in senso giuridico (par.1.3), delegate dalla politica per conto della collettività (organizzazione sociale) nel suo complesso.

*debito e moneta come finanziamento delle spese pubbliche*

Il pubblico potere, come garante ultimo dei rapporti giuridici attraverso cui si veicolano i rapporti economici diretti alla soddisfazione dei bisogni, ha più possibilità dei privati di finanziare le proprie spese con debito, come spiegato al capitolo 7 del mio volume di scienza delle finanze. Come spiegato in tale sede la moneta nasce nei rapporti economici, come titolo di "debito-credito", garantito da "moneta merce", in genere metallo prezioso ([[13]](#footnote-13)); con l’abolizione della convertibilità in oro, la possibilità dello stato di emettere moneta, basandosi sul proprio credito è ulteriormente cresciuta ([[14]](#footnote-14)). Lo stato può usare questa flessibilità per creare reddito, soddisfacendo bisogni, oppure per soddisfare “consumi a debito”([[15]](#footnote-15)). A questa possibilità di “stampare moneta”, non corrisponde certo quella di “stampare” cibo, vestiario, medicinali o altri beni della vita, che devono invece provenire da attività economiche, nazionali o estere, a conferma dell’impossibilità di soddisfare bisogni per legge([[16]](#footnote-16)). Emettere moneta senza organizzare attività socialmente apprezzabili, cioè “produrre reddito”, comporta alla lunga crisi di credibilità presso i creditori, in quanto neppure il credito del settore pubblico è illimitato ([[17]](#footnote-17)).

### Dal principio del beneficio (tasse e tariffe) alle imposte (“sacrificio”) come centro della funzione tributaria

*Ispirazione al mercato del principio del beneficio: tariffe e tasse in senso stretto*

La spesa pubblica può anche essere sopportata dai soggetti cui si riferiscono spese c.d. “divisibili”. E’ il criterio definito dagli economisti “del beneficio”, in quanto l’entrata pubblica proviene dai destinatari specifici di funzioni o servizi pubblici. é

A questo principio si ispirano le “tariffe”, corrispondenti a **pubblici servizi,** come trasporti, infrastrutture, comunicazioni, reti energetiche, e di cui si esclude il carattere “tributario” (par.5.1). Le tariffe si differenziano dagli ordinari prezzi di mercato perché c’è un interesse pubblico alle prestazioni sottostanti, ad esempio idriche o energetiche, ed i prezzi sono variamente sorvegliati, nei modi di cui al par.5.1.

La "tassa" in senso stretto è invece un tributo riferito a **funzioni pubbliche**, come giustizia, sicurezza, sanità, istruzione; qui siamo di fronte a una mera riferibilità della spesa a un certo destinatario, non a un vero e proprio scambio, come confermano i pagamenti che il privato non richiede, ma vorrebbe evitare, come quelli per il mantenimento in carcere o il processo penale ([[18]](#footnote-18)).

*Segue, suoi pregi, difetti e correttivi*

In genere comunque queste entrate, c.d. “commutative”, legate al “principio del beneficio” consentono un controllo sociale vagamente simile a quello di mercato. L’utente pagante è infatti simile al “cliente”, e quindi in grado di svolgere un miglior controllo sociale (parr.4.2 e 5.3) rispetto a un semplice “fruitore gratuito”.

Nel principio del beneficio i pubblici poteri assumono iniziative economiche, o le controllano, e le relative entrate somigliano a quelle della concessione di beni pubblici, di cui alla “finanza patrimoniale” di cui al paragrafo precedente. Un inconveniente di questo criterio è di essere “poco solidaristico” facendo pagare gli utenti a prescindere dalla loro situazione patrimoniale, salvo garantire l’accesso anche ai bisognosi, attraverso agevolazioni per "non abbienti" o sussidi, come indicato ai parr.2.2 e 5.1.

*Imposte e spese indivisibili*

Esistono però spese pubbliche c.d. “**indivisibili**”, per difesa, sicurezza, infrastrutture ed altre, non imputabili a destinatari specifici, con inapplicabilità del principio del beneficio e per le quali la finanza patrimoniale non basta. E’ perciò necessario ricorrere **residualmente** ([[19]](#footnote-19)), al criterio del “**sacrificio**” o della “capacità contributiva” di cui al par.2.2[[20]](#footnote-20). Esso si basa sulle **imposte**, tipiche della “finanza tributaria”, che colpiscono i presupposti economici di cui al par.1.8, come consumi, redditi, patrimonio .

Tra imposte e spesa pubblica c’è quindi una corrispondenza generale, senza correlazioni tra spese e entrate ([[21]](#footnote-21)). Con l’espansione delle funzioni pubbliche, concetto cui è dedicato il paragrafo successivo, le imposte sono diventate l’entrata pubblica prevalente.

*Eterogeneità di tariffe e tasse Imposte e necessità di una “funzione tributaria”*

Le entrate pubbliche (tasse e tariffe) basate sul principio del beneficio si incardinano sui diversi servizi o funzioni cui si riferiscono, ad esempio infrastrutturali, ambientali, giudiziari, sanitari, concessorie, energetici, etc. Non ha quindi senso una teoria generale di tali entrate, a prescindere da funzioni e servizi sottostanti, ognuno dei quali ha problemi specifici. Sono inoltre superflui uffici pubblici incaricati di riscuotere tali entrate, autonomi da quelli destinati al servizio o alla funzione, che si occupano anche della riscossione di queste somme. L’evasione di tariffe e tasse in senso stretto si presenta diversamente per ciascun servizio o funzione pubblica; talvolta essa legittima la mancata prestazione del servizio, mentre la funzione deve svolgersi comunque, salvo recupero coattivo della relativa tassa.

*Autonoma “funzione tributaria” per le imposte*

Le imposte richiedono invece appositi uffici pubblici, per determinare i presupposti economici cui esse sono commisurate (redditi, consumi, etc.). Per “imporre le imposte” serve una specifica funzione pubblica che chiameremo “funzione tributaria”, espressione più incisiva e diffusa, anche se a rigore sarebbe meglio parlare di funzione impositiva [[22]](#footnote-22). Essa costituisce l’unica funzione amministrativa oggetto di uno specifico insegnamento universitario nell’accademia italiana, come vedremo al paragrafo successivo.

### 1.3 Giuridicità non giurisdizionale della funzione tributaria, tra diritto come tecnica e studio sociale

*Entrate e funzioni pubbliche*

Tutte le entrate pubbliche sono legate a una determinata funzione, come tariffe e tasse, connesse alla gestione del patrimonio, all’ambiente, alle infrastrutture, alla sanità, all’anagrafe, alla giustizia, all’istruzione e via enumerando. L’unica funzione pubblica unicamente dedicata all’entrata, come già rilevato, è quella riguardante le imposte, cui riserviamo l’espressione “funzione tributaria”, in quanto le altre sono caratterizzare da compiti diversi, cui le entrate accedono.

*Funzioni in senso materiale e procedurale*

E’ utile quindi dedicare il presente paragrafo al concetto di funzioni pubbliche, nelle loro varie accezioni. Accanto alle funzioni pubbliche in senso sostanziale, identificate per materia (difesa, sicurezza, sanità, etc) ve ne sono in senso procedurale, per fase di intervento pubblico, come funzione legislativa, regolamentare, provvedimentale, esecutiva, contenziosa, di riesame, di controllo giurisdizionale Sono due accezioni di *funzione* intrecciate tra loro, in quanto le funzioni in senso procedurale scandiscono modalità di svolgimento delle funzioni in senso sostanziale.

*Funzioni pubbliche dalla politica al diritto*

Nei gruppi sociali elementari le funzioni in senso sostanziale iniziano a esser svolte dal gruppo nel suo insieme o da organi politici, come capi o assemblee ([[23]](#footnote-23)), al più con loro fiduciari; man mano che la società diventa complessa, questa catena di comando si allunga, dal gruppo, alla politica a funzionari, pubblici, con deleghe a catena ([[24]](#footnote-24)); si articola così una sfera “politico-giuridica” di “sovranità”, variamente intrecciata con quella “economico produttiva”, componendo la società [[25]](#footnote-25).

*Prospettiva privatistico giurisdizionale*

La funzione pubblica più rapidamente delegata, dalla politica a propri funzionari, è la giustizia, intesa come soluzione pacifica dei conflitti privati[[26]](#footnote-26). Questa funzione dapprima ha ritualizzato l’uso della forza dei singoli [[27]](#footnote-27) poi sostituito dalla forza del gruppo, in una prima fase con decisioni della politica, secondo i valori comuni[[28]](#footnote-28). Questi ultimi, con la progressiva attribuzione della funzione giudiziaria a delegati dalla politica, furono sempre più specificati e formalizzati in “regole”. Man mano che la politica delegava la funzione giudiziaria, dava anche indicazioni per il suo esercizio, cercando di mantenere un controllo, anche per esigenze sociali di certezza, sul “potere derivato” creato nei giudici. A questi ultimi, come a tutti gli altri incaricati di una certa funzione, non è materialmente possibile sottrarre del tutto il potere di farsi interpreti del compito ricevuto.

*Valori e regole*

Le regole sono certamente importanti, ma non possono essere totalizzanti, e la pretesa di *guidare a distanza*  attraverso di esse i giudici, è illusoria e distruttiva, sulla funzione di giustizia e di riflesso su tutte le altre, come vedremo per quella tributaria. Sopravvalutare le regole rispetto alle funzioni, come vedremo in tutto il testo, innesca defatiganti interrogativi sulla creazione di diritto da parte dei giudici [[29]](#footnote-29), creano diritto”ostacola il controllo sociale delle funzioni pubbliche, creando rigidità, deresponsabilizzazione e ipocrisia [[30]](#footnote-30). E’ meglio piuttosto riconoscere a tutte le funzioni i propri margini di valutazione [[31]](#footnote-31), facendo appello a un loro esercizio responsabile, motivato e socialmente controllato, come indicato, in materia tributaria, al par.5.10 sulla determinazione valutativa dei presupposti economici delle imposte. E’ più pragmatica la cultura di *common law*  sulla possibilità del giudice di contestualizzare le regole sullo sfondo dei valori del gruppo [[32]](#footnote-32). Negli ordinamenti di *civil law* a questa contestualizzazione si arriva in modo più tortuoso, basandosi sulle inevitabili clausole generali, coi suddetti maggiori rischi di deresponsabilizzazioni e ipocrisie, se non veri e propri abusi [[33]](#footnote-33).

*Sua sopravvalutazione teorica*

Il coordinamento tra valori e regole sfugge già nel diritto *dei privati*, garantito dalla funzione pubblica di giustizia, di chiusura per eventuali controversie[[34]](#footnote-34). A maggior ragione l’idea “privatistico giurisdizionale” del diritto, privilegiando le regole rispetto alle funzioni, ostacola quelle “non giurisdizionali”, come quella tributaria. Il mancato sviluppo di un’idea “non giurisdizionale” di giuridicità ostacola la trasparenza e il controllo sociale di funzioni pubbliche fondamentali, come vedremo al par.4.3 sulle spiegazioni privatistiche della funzione tributaria, e con le sue degenerazioni processualistiche di cui al par.6.10.

*Studio sociale di funzioni pubbliche e tecnica*

Accenno appena, rinviando ad ulteriori approfondimenti [[35]](#footnote-35), all’utilità dello studio sociale del diritto come analisi di funzioni pubbliche per chiarire gli equivoci sulla c.d. onnipotenza legislativa (par.2.1) e sul già indicato rapporto con la possibilità del giudice a far parlare le leggi, essendone paradossalmente padrone oltre che servo. Il diritto come studio sociale di pubbliche funzioni può quindi superare le oscillazioni tra formalismo legislativo e sostanzialismo giudiziario. Finchè il bagaglio culturale comune afferra il senso delle funzioni pubbliche, il diritto può passare direttamente alla tecnica [[36]](#footnote-36), altrimenti serve una spiegazione sociale a farle da cornice. E’ il senso del diritto come studio sociale di funzioni pubbliche, compresa la prospettiva privatistico-giurisdizionale, basata come già detto sulle regole. In quest’ottica la denominazione degli studi giuridici come *diritto* anziché *giurisprudenza* o *legge*, avrebbe portata più generale. Questa prospettiva include tutte le pubbliche funzioni, in massima parte “non giurisdizionali”, come infrastrutture, sicurezza([[37]](#footnote-37)), ambiente, sanità, educazione, cultura, previdenza, urbanistica, gestione del patrimonio (par.1.1), ed ovviamente la determinazione delle imposte, di cui ci occupiamo qui. Nelle funzioni non giurisdizionali sono percepibili la scarsità di risorse e la necessità di fare valutazioni, di cui riparleremo spesso ([[38]](#footnote-38)). Senza rinnegare la prospettiva privatistico giurisdizionale del diritto come studio di regole, si tratta di valorizzarla nella cornice delle pubbliche funzioni. Su questo sfondo anche le regole appariranno più chiare, sia da redigere sia da interpretare ([[39]](#footnote-39)); capire le funzioni partendo dalle regole, concepite per risolvere problemi pratici, non per spiegare, è molto più difficile.

*Sinergie tra studio sociale e tecnica*

Il diritto come studio sociale delle pubbliche funzioni è quindi il tutto, l’insieme per contestualizzare le tecniche che ne fanno parte ([[40]](#footnote-40)). Questo studio sociale delle funzioni deve capire gli obiettivi che ognuna di esse deve affrontare, i costi da sostenere, i rischi calcolati, i punti di forza e debolezza, gli strumenti di controllo sociale. Questa prospettiva di studio sociale si addice a chi ha astratta familiarità con concetti tecnici, come l’idea di pubblici uffici, di interpretazione di regole, di bilanciamento tra valori e principi, di sanzione, di potere autoritativo, di responsabilità, di valutazione comparativa di varie argomentazioni. E’ un’attrezzatura mentale comune del diritto, acquisibile indifferentemente in vari settori della tecnica giuridica ([[41]](#footnote-41)), ma di cui sono sprovvisti altri studiosi sociali, come economisti, politologi, storici, sociologi, etc.. Di costoro occorre prendere solo l’atteggiamento mentale “conoscitivo”, e l’attenzione al “dato sociale”, come indicato al par.4.7. Le potenzialità del diritto come studio sociale sono quindi notevoli, proprio per il suo retroterra “tecnico-pratico”, e in sinergia con quest’ultimo. Tra studio sociale delle funzioni pubbliche e tecnica giuridica non c’è quindi conflittualità, ma cooperazione. Proprio per la funzione tributaria vedremo ai parr.3.16 e 4.3 quanto la tecnica abbia necessità di adeguate spiegazioni sociali, come retroterra. Lasciando impregiudicata l’interlocuzione tecnica, anzi salvaguardandola, il diritto trova così spazio tra gli studi sociali, senza le divagazioni valoriali da cui giustamente metteva in guardia il positivismo ( par.4.3 e 4.7).

*Nuove prospettive del diritto come studio di funzioni*

Questa centralità delle funzioni, relativizza il modello del processo, con la sua trilateralità (“due parti e un giudice”) rispetto alla generale interlocuzione con un pubblico ufficio; il modello base dell’agire giuridico è insomma l’interlocuzione di uno o più soggetti con un pubblico ufficio, compreso il giudice. Il procedimento amministrativo, caratterizzato da un’amministrazione e da una controparte, coi controinteressati meramente eventuali, è quindi un modello molto più generale, da riferire poi alle varie le funzioni pubbliche ([[42]](#footnote-42)). Si intravedono così nuove prospettive accanto a quella privatistico-giurisdizionale del “rispetto delle regole”, in cui consiste lo “ius dicere”, come il raggiungimento degli obiettivi sostanziali, l’assunzione di iniziative e di responsabilità facendosi interpreti della propria funzione, nei margini di cui al par.5.10

### 1.4. La determinazione degli imponibili, dalle antiche stime alla documentazione aziendale

*tributi fondiari e privilegi militari*

Durante i millenni in cui la principale fonte di sostentamento è stata l’agricoltura, le imposte su di essa sono state determinate stimando il rendimento delle varie coltivazioni; la loro visibilità consentiva, tramite varie tipologie di incaricati, una stima del rendimento, oggi cristallizzata nei modi “catastali” di cui al par.8.2. Vi ritroviamo la derivazione del diritto dalla politica (par.1.3), come potere sul territorio, e il nesso tra funzione di amministrazione patrimoniale (par.1.1) e funzione tributaria ([[43]](#footnote-43)).

*Tributi sui movimenti di merci e sugli atti giuridici (rinvii)*

Molto facile era anche la tassazione del commercio, non certo gli scambi “di vicinato” tra agricoltori, pastori e artigiani, ma l’attività mercantile sulle lunghe distanze. Le merci trasportate erano un indizio di ricchezza facilmente visibile nel loro passaggio su strade, ponti, guadi fluviali, porti etc , tutti oggetto di controllo amministrativo del territorio per esigenze di ordine pubblico ([[44]](#footnote-44)); è la matrice delle imposte sui consumi (par.1.8), oggi consistenti nell’IVA (par.7.2) e nei tributi doganali (par.10.7).

Un’altra manifestazione di ricchezza, soggetta spesso a imposte, consisteva negli atti giuridici solenni, come il trasferimento di terreni, altri diritti, l'affrancamento di schiavi ([[45]](#footnote-45)), le eredità; questa determinazione documentale degli imponibili si è poi evoluta nelle imposte di registro e simili (par.10.2,10.3,10.5) anticipando molti aspetti della tassazione contabile attraverso le aziende (già infra in questo paragrafo).

*Tassazione personale coi sistemi a ripartizione*

Sui redditi di attività “non agricole” non ci furono imposte specifiche fino al diciannovesimo secolo, come vedremo al par.1.8. In periodi di fabbisogno finanziario fu invece soggetta a imposte la situazione economica globale delle persone (“testatico”) o delle famiglie (“focatico” ([[46]](#footnote-46))). Tali imposte erano applicate, attraverso gruppi sociali intermedi, in genere territoriali ([[47]](#footnote-47)), ma anche religiosi([[48]](#footnote-48)), professionali ([[49]](#footnote-49)) o persino etnici. A queste collettività si chiedevano importi complessivi, che poi esse distribuivano tra i rispettivi membri, stimando anche in base a segni esteriori e al tenore di vita, la situazione patrimoniale di ciascuno.

*Catasti preindustriali*

Questa determinazione dell’imposta, chiamata "a ripartizione"([[50]](#footnote-50)), era fattibile in piccole collettività ad elevata conoscenza reciproca, mentre non si addice alla nostra società, urbanizzata e frammentata ([[51]](#footnote-51)). La ristretta socialità preindustriale consentiva un qualche controllo sociale sugli abusi e favoritismi, anche se le stime dei presupposti economici d’imposta hanno sempre rischiato di essere strumentalizzate per favoritismi o penalizzazioni [[52]](#footnote-52). Uno strumento perequativo di controllo sociale furono gli antichi “catasti”, dove erano registrate le proprietà delle persone, e indizi del loro tenore di vita ([[53]](#footnote-53)); essi erano un parametro tendenziale per attribuire ai singoli una quota maggiore o minore di quanto chiesto al gruppo nel suo complesso.

Sulla determinazione dei presupposti economici si inserivano poi esenzioni volute politicamente, su chi contribuiva in altro modo alla comunità, col mestiere delle armi (i guerrieri), o la cura delle anime (i sacerdoti); l’inverso accadeva per gli aggravi tributari su categorie escluse dall’esercito per ragioni, ad esempio, etniche o religiose ([[54]](#footnote-54)).

Le stime, per ordine di grandezza, dei presupposti economici d’imposta sono state sempre strutturalmente “contenziose”, nel senso di cui al par.6.4; potevano derivarne, già nell’antichità, sperequazioni dipendenti dalla maggiore o minore visibilità dei presupposti economici d’imposta agli incaricati della loro stima. La perequazione tributaria richiede uno sforzo valutativo capillare, che si avvertiva giù nell’antichità, quando le burocrazie erano ridotte, e per questo si utilizzavano i poteri locali (feudali, religiosi, delle corporazioni di arti e mestieri etc.), oppure appositi incaricati, come gli appaltatori delle imposte ([[55]](#footnote-55)). Quando è stata possibile la determinazione giuridico-documentale dei presupposti economici d’imposta tramite le contabilità aziendali, è stato normale utilizzarla ovunque. Essa però è più forte su alcuni presupposti economici rispetto ad altri, il che fa sorgere nuovi problemi di perequazione tributaria, secondo una chiave del testo già indicata al par.1.2. La parcellizzazione del prelievo aumenta infatti l’interazione coi contribuenti, ed i relativi “costi transattivi”, come li chiamano oggi gli economisti, di cui diremo al par.5.7.

*Determinazione degli imponibili: dai pubblici uffici alle aziende*

La documentazione contrattuale e contabile consente la determinabilità documentale degli imponibili, simile a quella sopra indicata per gli “atti solenni” ([[56]](#footnote-56)); le aziende sono infatti gruppi sociali pluripersonali con necessità di documentazione interna, utilizzabile anche per determinare gli imponibili. Queste organizzazioni pluripersonali sono largamente utilizzate per specificare anche ricchezza riferibile a terzi, consumatori, collaboratori, risparmiatori, soci, in contatto con le aziende; esse come grandi filtri contabili e documentali, acquisiscono infatti, in entrata, le spese per consumi , e in uscita erogano redditi ai percettori suddetti ([[57]](#footnote-57)).

*Esternalizzazione della funzione tributaria*

La funzione tributaria si è in questo modo in buona parte trasferita su strutture esterne agli uffici tributari, come aziende pluripersonali ([[58]](#footnote-58)) e uffici contabili anche di enti pubblici; è un’esternalizzazione che si verifica nella maggior parte dei paesi sviluppati, più o meno consapevolmente ([[59]](#footnote-59)). Non a caso, come indicato al par.5.7, gran parte del gettito oggi proviene dalle già indicate organizzazioni pluripersonali e poco dagli uffici tributari (par.5.7); è un po' come se si fosse generalizzato il sopra descritto ruolo tributario delle antiche comunità locali, religiose, etniche o professionali. Non tutti i presupposti economici di imposta sono però individuabili e calcolabili in modo documentale tramite queste organizzazioni. Questa diversa visibilità tributaria introduce il tema dell’evasione, che ci accompagnerà in tutto il testo, a partire dal prossimo paragrafo.

### 1.5. Segue. L’autodeterminazione delle imposte in relazione a visibilità degli imponibili, aliquote, controlli e sanzioni.

*Livelli di efficienza della determinazione contabile*

La documentazione contabile degli imponibili, indicata al termine del paragrafo precedente richiede però aziende pluripersonali proceduralizzate, come indicato ai parr.3.1 ss. ([[60]](#footnote-60)). Nel piccolo commercio, nell’artigianato e nelle libere professioni verso consumatori finali, un interesse gestionale alla determinazione contabile non esiste, e gli adempimenti contabili sono solamente fiscali, come vedremo al par.3.13; a tali adempimenti andrebbe quindi affiancata la tradizionale valutazione amministrativa dei presupposti economici imponibili da parte degli uffici tributari.

*Sperequazioni tributarie involontarie*

Nascono così sperequazioni tributarie tra titolari di presupposti economici diversamente determinabili ai fini delle imposte; è un risultato simile a quello degli antichi privilegi tributari di cui al par.1.4, che però erano politicamente voluti e provvisti di un fondamento valoriale. La facilità di evadere le imposte, non essendo a contatto con le organizzazioni utilizzate per chiederle, è invece fortuita, politicamente non voluta e giustificata solo tecnicamente. Proprio per questo essa provoca, in una società pluralista e democratica, polemiche e lacerazioni sull’evasione fiscale, filo conduttore del testo ([[61]](#footnote-61)). Nasce così nella società un interesse alla “perequazione tributaria” (il c.d. “pagare meno pagare tutti”), come percezione di corretta determinazione degli imponibili; è un interesse “trasversale”, *indiretto* ([[62]](#footnote-62)), valorizzabile solo con le spiegazioni sociali della funzione tributaria, come vasto intervento valutativo sugli imponibili non determinabili documentalmente tramite le aziende (par.5.7).

*Generalizzazione dell’autotassazione*

E’ il concetto stesso di *autodeterminazione delle imposte* ad essere improprio, in quanto esse, com’è implicito nel loro nome, hanno bisogno di essere *imposte* ; questo compito di *imporre le imposte* è stato esternalizzato su aziende, enti pubblici ed altre organizzazioni con affidabile amministrazione documentale. La determinazione documentale dei presupposti economici imponibili è stata generalizzata in “autotassazione” per omogeneità di criteri. Dove però non esistono organizzazioni amministrative, per *l’imposizione delle imposte* continua a essere necessario un intervento valutativo degli uffici tributari; tale intervento può essere selettivo, senza riguardare tutti i presupposti economici non determinati in modo documentale dalle suddette organizzazioni amministrative; l’obiettivo di controlli sistematici non è tanto il gettito da essi direttamente conseguito[[63]](#footnote-63), ma l’impulso a una credibile autodeterminazione, e la perequazione tributaria, come indicato al par.5.7.

*Autodeterminazione evasione e controllo*

La suddetta determinazione documentale dei presupposti economici d’imposta, esternalizzata su organizzazioni (aziende e pubblici uffici) professionisti e singoli contribuenti, pone infatti il problema dell’evasione. Nella tradizionale determinazione delle imposte da parte del fisco o di suoi incaricati, per evadere serviva resistenza attiva o l’ostruzionismo, severamente puniti nella misura in cui significavano ribellione al pubblico potere. Con l’obbligo dei contribuenti di attivarsi nel calcolo delle imposte (autotassazione) sorge il problema dell’inadempimento, sempre omissivo, come indicato ai parr.3.7, 3.13, 3.14. Secondo alcuni economisti questo *tasso di adempimento* (c.d. *tax compliance)* dipenderebbe da aliquote, sanzioni e controlli economisti ([[64]](#footnote-64)). Vedremo ai parr.1.7 e 4.5 la ridotta importanza delle aliquote e al par.6.13 quella delle sanzioni, ma la variabile più importante è quella dei controlli; essa ripropone infatti, la precedente richiesta delle imposte in base alla valutazione dei relativi presupposti economici. Vedremo al par.5.7 che in questo nuovo contesto i controlli servono ad integrare il compito delle organizzazioni amministrative suddette sui presupposti economici d’imposta non facilmente determinabili in modo documentale; vedremo che l’obiettivo è spingere all’adempimento i contribuenti nel loro complesso, più che massimizzare il gettito dal singolo contribuente controllato.

### 1.6 L’evasione in senso materiale come mancata registrazione di presupposti economici e evasione interpretativa: le stime.

*l’evasione in senso materiale*

La spiegazione sociale della funzione tributaria è fortemente influenzata dalle percezioni che ne ha la pubblica opinione (par. 4.1); le tendenze di opinione sul tema si formano in vari modi, a partire da un intreccio tra senso comune, esperienza diretta, narrazioni nella propria cerchia di conoscenze, messaggi captati dai mezzi di comunicazione, compresi oggi i *social network* (par.4.4). Tuttavia il notevole dibattito sull’adempimento e l’evasione non viene collegato con la diversa determinabilità delle basi imponibili filo conduttore del testo ([[65]](#footnote-65)). L’accademia (par.4.3) non capisce cioè che l’evasione non è uno dei tanti argomenti della funzione tributaria, come quella internazionale, finanziaria, d’impresa etc.. L’evasione riguarda invece l’essenza della determinazione dei presupposti economici di imposta. L’evasione in senso materiale riguarda la determinabilità dei presupposti economici d’imposta, ed è un punto di vista centrale della funzione tributaria.

*Stima dell’evasione*

Alcune stime diffuse nel dibattito pubblico valutano gli imponibili non riportati fiscalmente, denominati *tax gap,* nell’ordine del 17 percento del PIL, cioè 250 miliardi di euro, su cui IVA e Irpef teoriche evase possono essere stimate in circa 120 miliardi.

Le stime dell’evasione si basano sull’eccedenza dei consumi economicamente stimati ([[66]](#footnote-66)) rispetto a quelli dichiarati al fisco, nonché sull’eccedenza di coloro che dichiarano di avere un’“occupazione” rispetto agli occupati “ufficiali”, dichiarati dai datori di lavoro; stimando un reddito medio di sussistenza di questi "occupati fantasma" e quantificando l'evasione di chi dichiara redditi di lavoro inferiori a livelli minimi di sussistenza (par. 5.14-5.15) si ipotizza un’evasione in senso materiale.

*Confronti internazionali e frammentazione economica*

Queste percentuali d’evasione rispetto al PIL sono alte rispetto a quelle stimate in altri paesi europei, probabilmente per la notevole frammentazione del commercio e dei servizi in Italia ([[67]](#footnote-67)); anche le aziende pluripersonali del c.d. capitalismo a proprietà familiare sono proporzionalmente più piccole di quelle estere, rendendo ipotizzabili imponibili non registrati nei modi di cui al par.3.7. Si aggiunga lo scarso controllo valutativo del territorio, da parte degli uffici tributari, per la mancanza di spiegazioni scientifico sociali della funzione tributaria.

*Ragioni di probabile sottostima*

E’ anzi probabile che tale stima dell’evasione sia per molti versi inferiore alla realtà; essa trascura infatti l’evasione di chi dichiara più dei suddetti livelli di sussistenza, ma evade molto di più ([[68]](#footnote-68)), le frodi di cui al par. 3.8([[69]](#footnote-69)), l’evasione di chi non è operatore economico ([[70]](#footnote-70)),l’evasione interpretativa su questioni di diritto (par.3.10) da cui pure giunge buona parte del risultato di servizio degli uffici tributari (par.5.7).

Questa sottostima dell’evasione è confermata dalla lettura dei timidissimi rapporti ISTAT-MEF sull’economia non osservata ([[71]](#footnote-71)) e dal numero ridottissimo di contribuenti con redditi dichiarati superiori a centomila euro, stridente rispetto alle abitudini di vita percepite in Italia.

*Attività illecite e criminali*

Di evasione non è il caso di parlare per l’economia criminale senza un contenuto di scambio, cioè furti, rapine, truffe, estorsioni (il c.d. “pizzo”); non si tratta infatti di attività "economica", e i suoi frutti non vanno tassati, ma restituiti o confiscati.Le attività illecite a contenuto economico, come commercio di droga, generi contraffatti, prostituzione, scommesse clandestine etc., sono teoricamente imponibili, e recentemente inserite anche nel calcolo del PIL, ma difficilmente raggiungibili in concreto dagli uffici tributari.

*Reazioni a catena in caso di tassazione*

E' comunque metodologicamente scorretto calcolare le imposte perdute applicando puramente e semplicemente alle suddette stime di evasione le aliquote di imposta. Molte attività “precarie”, se dovessero pagare le imposte, puramente e semplicemente chiuderebbero([[72]](#footnote-72)), oppure aumenterebbero i prezzi, per mantenere la propria remuneratività, finalizzata al tenore di vita di chi le esercita; questa traslazione delle imposte sui clienti potrebbe però non essere assorbita dai medesimi, innescando reazioni a catena su cui si possono solo fare delle ipotesi; probabilmente una parte delle attività sommerse sparirebbe, in quanto non più conveniente e una parte emergerebbe a prezzi più elevati([[73]](#footnote-73)).

La risultante dipende da una serie di variabili economico sociali, come le opportunità alternative di impiego e di offerta dei servizi cui si riferisce l’evasione. Sarebbe però probabilmente un circolo virtuoso, perché provocato dalla maggiore efficienza della funzione tributaria ([[74]](#footnote-74)).

### 1.7 Sopravvalutazione dei controlli specie da parte di piccoli commercianti e artigiani “in sede fissa”.

***Percezione dei controlli ed autodeterminazione***

Anche le stime di cui al paragrafo precedente confermano che l’evasione percepita riguarda presupposti economici d’imposta non determinabili tramite le aziende, cioè piccoli commercianti, artigiani e organizzazioni “padronali” al consumo finale (parr.3.13 ss). Il relativo tasso di adempimento, e di evasione, è influenzato dalla percezione dei controlli fiscali, come indicato al par.1.5, mentre sull’influenza di aliquote e sanzioni vedasi parr.4.5 e 6.13.

*Ragioni della sovrastima dei controlli*

Le statistiche degli imponibili dichiarati da piccoli commercianti e artigiani, in sede fissa, con struttura “visibile” (par.3.13-3.14), appaiono sottostimate rispetto alla realtà percepita, ma non quanto potrebbero essere se fosse considerata la distribuzione reale delle forze del fisco, di cui al par.5.2. Una delle ragioni per cui il tasso di adempimento è relativamente alto rispetto alla presenza valutativa del fisco è il sensazionalismo dei mezzi di comunicazione; esso presenta un fisco più presente e capillare di quanto sia in realtà, e che tiene nel mirino (come spesso titolano i giornali) piccolo commercio, artigianato etc.; anche i comunicati dell’Agenzia delle Entrate, l’efficiente gestione informatica dei dati dichiarati (par.5.5) spingono in questo senso, come l’immagine generale della macchina pubblica emergente dai contatti quotidiani in materia di sanità, sicurezza, infrastrutture, educazione, pensioni etc.. Questi contribuenti trasferiscono l’immagine di relativa efficienza, in questi settori dove c’è più controllo sociale degli utenti(par.5.3), sui settori dove tale controllo manca, come la funzione tributaria. C’è poi, anche nei piccoli operatori al dettaglio, un certo rammarico a vivere in un paese dov’è facile evadere in quanto tutte le funzioni pubbliche, compresa quella tributaria, sono inefficienti. L’immagine di “relativa” efficienza di sanità, istruzione, trasporti, sicurezza e altre funzioni con un buon controllo sociale, traina e rivaluta quella degli uffici tributari, dove il controllo sociale è minore per la confusione sulla funzione tributaria. Quest’ultima è presentata in modo efficiente anche dai professionisti, che spingono i clienti a dichiarare cifre credibili, accreditando i controlli anche per valorizzare il proprio lavoro (par.3.16).

*Diversa consapevolezza della propria visibilità*

Tutto ciò dipende dal fatto che piccoli commercianti, artigiani e titolari di piccole organizzazioni sono consapevoli della loro alta visibilità “economico-materiale”, operando in una sede fissa; quest’ultima è infatti visibile, accessibile e valutabile dagli uffici tributari come lo è dalla clientela; il loro stato d’animo, spinge a dichiarare qualcosa di credibile, salvando le apparenze, come il ragioniere di *Cetto laqualunque* nella scena *Albanese - "... quante volte ti devo dire che le tasse sono come la droga* . L’autotassazione diventa qui Per i lavoratori autonomi “mobili” di cui al par.3.15, senza sede fissa, la suddetta visibilità materiale scende, e con essa i tassi d’adempimento. Se però accanto ai suddetti fattori di adempimento ci fosse anche un controllo valutativo del fisco direttamente percepito, nella propria cerchia di relazioni personali e di vicinato, l’adempimento aumenterebbe e le sperequazioni tributarie, coi loro malesseri sociali, si sdrammatizzerebbero.

*bisogni familiari ed “evasione di necessità”*

La tendenza a sottodimensionare il dichiarato dipende dalle necessità personali e familiari, la c.d. "evasione di sopravvivenza" anticipata al par.3.14; il motivo è la maggiore "utilità marginale del denaro" quando ce n’è poco, il che induce chi ha margini per non registrare gli imponibili a privilegiare il soddisfacimento di bisogni personali e familiari “di base”, rispetto al pagamento delle imposte. Nasce così una diffusissima "evasione di sopravvivenza", che riguarda più della mera sussistenza, estendendosi al tenore di vita che si ritiene di meritare in relazione alla propria estrazione familiare, e ad una cultura di massa dove viaggi, shopping, cene fuori, auto nuove, centri benessere, e tante altre forme di consumismo appaiono come una specie di "minimo sindacale"; ciò spinge gli operatori economici individuali , che incassano somme al lordo delle imposte, ad evaderne una quota relativamente elevata per soddisfare bisogni ritenuti prioritari rispetto a quello, pure avvertito, di tranquillità fiscale[[75]](#footnote-75).

*Massa tributaria manovrabile e tenore di vita*

Per chi, al lordo di IVA , IRPEF e contributi previdenziali, incassa ad esempio 100 mila euro[[76]](#footnote-76), dichiararne 40 mila, evitando di pagare i suddetti tributi sulla differenza, il tenore di vita migliora notevolmente. L’evasione in senso materiale riguarda tutti i connessi profili, fiscali e previdenziali, creando una “massa finanziaria manovrabile”, facile da nascondere in parte al fisco, con sensibili benefici per chi avrebbe altrimenti un reddito “medio -basso” ([[77]](#footnote-77)); persino l'IVA corrispondente alle vendite viene vissuta come un onere tributario, in quanto -se non versata al fisco- può essere spesa per alimentare il tenore di vita dell'operatore economico.

Chi avverte quest’opportunità non si astiene certo dall’utilizzarla perché i lavoratori dipendenti, a parità di costo del lavoro, ne sono privi; ciò sia per la convinzione che i lavoratori dipendenti, a parti invertite, farebbero lo stesso, considerano la suddetta parziale evasione come un aspetto della loro condizione complessiva, cioè la *parte di un pacchetto* [[78]](#footnote-78), cui appartengono anche lati negativi, come la carenza di protezioni sociali, garanzie e altri vantaggi collaterali, dei lavoratori dipendenti, specie se pubblici, in termini di sicurezza del "posto", e di intensità della prestazione di lavoro.

*Razionalità del comportamento*

Il livello generale complessivo di adempimento ([[79]](#footnote-79)), nonostante l'evasione, è proporzionalmente maggiore rispetto all'intensità dell'intervento valutativo degli uffici tributari sui presupposti d’imposta non raggiunti contabilmente attraverso aziende e altre organizzazioni. Ciò smentisce le affermazioni *autorazziste* sul presunto scarso senso civico degli italiani ([[80]](#footnote-80)); chi può, insomma, evade, ma cerca di salvare le apparenze, con dichiarazioni provviste di una certa dose di credibilità ([[81]](#footnote-81)). Volendo per un attimo seguire le erronee tendenze di opinione secondo cui l'evasione fiscale dipende dall'onestà e dalla disonestà([[82]](#footnote-82)), i contribuenti italiani potrebbero definirsi molto più onesti di quanto la funzione tributaria sia efficiente nello stimare per ordine di grandezza gli imponibili non determinati dalle aziende. Per comprimere ulteriormente le suddette esigenze di tenore di vita [[83]](#footnote-83) occorrerebbe la percezione, nella propria sfera territoriale o relazionale, dell’intervento valutativo degli uffici tributari, come descritto al par.6.5. Senza quest’intervento valutativo la violenza verbale contro l’evasione è solo socialmente lacerante, con le recriminazioni reciproche di cui al par.4.6, ed anzi controproducente, in quanto imbarazza la politica, drammatizza l'intervento valutativo, ne pregiudica la sistematicità ([[84]](#footnote-84)) e paradossalmente incentiva corruzione ed evasione ([[85]](#footnote-85)).

E' un circolo vizioso contrastabile solo con una spiegazione sociale d'insieme della diversa determinabilità dei presupposti economici d’imposta, cui ci dedicheremo ai prossimi paragrafi.

### 1.8. I presupposti economici d’imposta, precisati dalla funzione tributaria (reddito e sue componenti, consumo, valore aggiunto, patrimonio)

*Astrazioni economiche cui si riferiscono le imposte*

Come indicato al par.1.2, il “principio del sacrificio”, che giustifica le imposte, riguarda astrazioni economiche come reddito, consumo, valore aggiunto e patrimonio ([[86]](#footnote-86)). L’astrazione economica rappresentata dal reddito risulta dal confronto tra altre due astrazioni, come i ricavi e i costi, cioè le spese per l’esercizio di un’attività economica, diverse da quelle per consumi, come diremo tra poco.

A queste astrazioni economiche si riferiscono tutti i vari regimi tributari concepibili, ed esaminati quando il pubblico dibattito parla di fiscalità di vari settori economici, come l’agricoltura, il turismo, i beni culturali, il web, le professioni, i fabbricati, il lavoro, etc. In tutti questi casi ci si riferisce infatti alle suddette astrazioni economiche (redditi, consumi etc.) riguardanti tali settori.

*Presupposti economici e beni reali*

Queste astrazioni sono state spesso individuate attraverso i beni o diritti concreti in cui si manifestavano di volta in volta, come le merci assoggettate a tributo sui consumi, le terre coltivate, le attività produttive, ma anche il tenore di vita (par.5.14), stimandone la redditività; oggi invece, con il corrispettivo a fronte di un ricavo (par.7.6) o di un reddito,.

Questa diversità tra le suddette astrazioni economiche ed i loro modi di manifestazione si comprende riflettendo sull’impossibilità di essere derubati "del reddito", mentre si può essere derubati "del denaro" o di beni reali, nel qual caso di riflesso viene meno il reddito, appunto come astrazione economica ([[87]](#footnote-87)). Talvolta, invece dell’espressione *presupposti economici*  *d’imposta* , si usa l’espressione “ricchezza”, riferita ad aggregati di consumi o di redditi, ancorchè individualmente "miseri", come piccoli acquisti di cibo, anch’essi inevitabilmente colpiti dall'IVA (par.7.2), o i modesti redditi di operai o artigiani.

*Dalle astrazioni (presupposto) alla base imponibile*

I presupposti economici d’imposta non hanno bisogno di definizioni legislative, in quanto già in massima parte identificati dal senso comune; questi concetti prelegislativi, non a caso per questo definiti presupposti d’imposta, vengono poi specificati in alcuni aspetti applicativi, come criteri di determinazione, momento impositivo, territorialità, coordinamento tra vari livelli impositivi (ad es. soci-società par.7.17) dalla legislazione tributaria sostanziale, concetto spiegato al par.2.4. Queste precisazioni legislative inevitabilmente considerano le informazioni sulla determinabilità concreta dei presupposti economici d’imposta, ovvero sulla loro *visibilità* *tributaria*, materiale e giuridico-documentale, anticipata già al par.1.4 ss., e ripresa al par.1.11. In relazione a queste informazioni il legislatore bilancia precisione e semplicità, in funzione dell’efficienza, fondamentale in una funzione non giurisdizionale come quella tributaria (par.1.3); la precisione crea infatti complessità, ed impegna risorse amministrative, ma la semplicità può portare a risultati grossolani, poco equi. Bisogna quindi trovare di volta in volta un compromesso socialmente accettabile tra questi profili, anche in base al numero di contribuenti coinvolti ([[88]](#footnote-88)). In questo bilanciamento rilevano anche altri principi giuridici ([[89]](#footnote-89)), come certezza e stabilità dei rapporti, prevedibilità dei comportamenti degli uffici, possibilità dei privati di interloquire con essi (“contraddittorio”), tutela dell’affidamento e della buona fede, cautele contro frodi e stratagemmi evasivi; vedremo l’importanza di questi profili ai parr.3.9 ss., sull’interpretazione e l’elusione della normativa tributaria.

*centralità del reddito e sua natura di scambio*

In generale il reddito emerge da scambi, dove una delle parti effettua una "prestazione" ([[90]](#footnote-90)) per soddisfare bisogni dell’altra, a fronte di una controprestazione, di solito in denaro ([[91]](#footnote-91)). Per aversi un reddito, quindi, non basta un’entrata, magari a titolo di sussidio, donazione, furto o estorsione, perché manca appunto una prestazione, come conferma la natura oggettivamente non reddituale di successioni e donazioni su cui par.10.5 [[92]](#footnote-92). Le tesi di alcuni economisti secondo cui ogni entrata costituirebbe reddito, compreso il mancato rimborso dei prestiti ricevuti, confermano in quale misura l’eccessiva astrazione dell’economia la conduce ad affermazioni talmente semplicistiche da apparire ingenue anche a un mero esame di senso comune. La necessità di una contropartita economica perché si abbia un reddito è confermata anche dall’etimologia latina della parola «reditus» che evoca lo scambio, assente quando si acquisisce qualcosa lasciato da altri, in eredità, liberalità etc. ([[93]](#footnote-93)).Una prestazione, e quindi un reddito, c’è invece per atti dispositivi occasionali, come i redditi da acquisto e rivendita di un bene (c.d. plusvalenze, o minusvalenze ove il prezzo di rivendita sia minore del precedente prezzo di acquisto [[94]](#footnote-94). Lo stesso per indennizzi e risarcimenti sostitutivi di redditi potenziali, ove la prestazione esiste comunque in senso oggettivo. In questi limiti, senza l’assurda considerazione come reddito di liberalità, furti e prestiti non rimborsati, convergono le teorie del reddito come entrata e come prodotto. Sul piano macroeconomico tutti i presupposti economici d’imposta derivano in ultima analisi da redditi, che consentono il consumo e alimentano il patrimonio (Economia pubblica, citato in premessa par.7.4); anche le imposte sui consumi o sul patrimonio, benchè non siano “sui redditi”, si pagano “con redditi”, chiunque sia stato a produrli.

*Differenza tra consumo e*

*costo come astrazioni economiche*

Una maggiore portata pratico-sistematica hanno i ricavi verso consumatori, famiglie ed enti pubblici, che ne rappresentano anche consumi; si tratta delle c.d. operazioni ”business to consumer” abbreviate in *b2c* , distinte da quelle verso altri operatori economici, denominate “business to business” (b2b); ad esse non corrisponde un consumo, ma un costo, in linea di principio deducibile per determinare il reddito dell’acquirente. Questa distinzione corrisponde alle operazioni intermedie nel calcolo del PIL, come rilevato al par.7.2 ss. del volume di Economia pubblica citato in premessa. Uno sfasamento tra reddito e consumo c’è per importazioni ed esportazioni, in quanto nelle prime abbiamo consumo senza produzione, e quindi senza reddito; inversamente, nelle esportazioni si ha produzione, cioè reddito, senza consumo [[95]](#footnote-95). Da quanto sopra appare chiaro che il presupposto economico del reddito consiste nella differenza tra ricavi e costi, sulla cui deduzione cfr il par.7.9 con ulteriori rinvii.

Altre caratteristiche generali, ma più tecniche, del reddito, come la corresponsione in natura, i rapporti con l'inflazione, la provenienza da attività illecite, il rapporto coi risarcimenti, sono indicate al par.9.2.

*Il valore aggiunto*

Tra i possibili presupposti economici d’imposta, il meno familiare al bagaglio culturale comune è il *valore aggiunto*, come reddito creato dall’organizzazione pluripersonale aziendale nel suo complesso, prima di remunerare lavoratori, finanziatori e titolari; il valore aggiunto si scompone quindi in salari, interessi ed eventuali profitti ed è un importante indice delle dimensioni economiche delle aziende, accanto al giro d’affari. La scarsa familiarità con esso comporta gli equivoci di cui al par. 7.2 sull’Iva, impropriamente definita imposta sul valore aggiunto, e 9.5 sull’IRAP, che invece è un raro caso di imposta sul valore aggiunto. A parità di ricavi, il valore aggiunto è maggiore per le attività dove i costi verso altre imprese incidono meno; ad esempio un ristorante o un albergo hanno maggior valore aggiunto, a parità di ricavi, rispetto a un supermercato, che ha una percentuale di costi b2b, rispetto ai ricavi, molto maggiore ([[96]](#footnote-96)).

Un’attività “ad alto valore aggiunto” può anche non “dare profitto”, perché il valore aggiunto remunera prima di tutto lavoratori, percettori di salari, e di interessi ([[97]](#footnote-97)). Solo la parte residua del valore aggiunto, non distribuita a questi beneficiari, costituisce profitto; a parità di valore aggiunto, la sua ripartizione tra salari, interessi e profitti, varia a seconda che si impieghino lavoro proprio, anziché di terzi, o capitali propri, anziché di debito ([[98]](#footnote-98)).

*Redditi e patrimonio (rinvii)*

Quanto precede contestualizza il rapporto tra reddito e patrimonio, che è un concetto di *stock* . Il reddito rappresenta una variazione patrimoniale dovuta agli scambi di cui sopra e valutabile con riferimento a una determinata unità di tempo ([[99]](#footnote-99))*.* Le variazioni di patrimonio senza scambio non costituiscono reddito e casomai scontano, nei casi rari di cui al par.10.5, la diversa imposta su successioni-donazioni. Riepilogando, il reddito viene da prestazioni di “dare, fare, tollerare” e per la parte in cui non viene consumato aumenta il patrimonio (“si patrimonializza”), sotto forma di risparmio; quest’ultimo è impiegato in genere in immobili o attività finanziarie, come vedremo al par.10.4. Anche il patrimonio può dare un reddito, ad esempio per locazioni di immobili o interessi su titoli, che non derivando da un’attività (essendo cioè “passivo”) viene definito, con una certa disapprovazione morale, “rendita” ([[100]](#footnote-100)).

*Dai redditi agricoli a quelli mobiliari*

Nell'era preindustriale (par.1.4) si colpivano solo i redditi agricoli, cui si dedicava gran parte della popolazione; gli altri redditi, chiamati "mobiliari"([[101]](#footnote-101)), venivano trascurati, salve alcune saltuarie imposte riguardanti l’attività ([[102]](#footnote-102)) e l’eventuale tassazione del tenore di vita nei sistemi a ripartizione, (par.1.4). Solo con la rivoluzione industriale cominciarono a essere colpiti anche i suddetti redditi "mobiliari"[[103]](#footnote-103), fino all’odierna tassazione attraverso le aziende (par.1.4), la cui documentazione contabile determina simultaneamente reddito e consumo; il corrispettivo di vendita all'acquirente finale, costituisce infatti sia il ricavo del fornitore[[104]](#footnote-104), sia il consumo per il cliente, su cui si applica l'IVA, con un parallelismo che ispira l’esposizione simultanea delle due imposte dal capitolo settimo al nono.

*oggetto economico della funzione tributaria*

Come anticipato al par.1.2, l’aspetto più delicato ed importante della funzione tributaria è stabilire gli imponibili, precisando le astrazioni economiche sopra indicate; questo non trasforma certo il diritto tributario in materia economica, così come il diritto urbanistico non si trasforma in architettura, né quello sanitario in medicina, né quello dell’istruzione in pedagogia, né quello dei beni culturali in storia dell’arte, né quello dell’ambiente in chimica, e via enumerando. Pur questo, pur col suddetto “oggetto economico”, il diritto tributario resta giuridico, sia sul piano scientifico sociale sia su quello tecnico-professionale. A questa giuridicità sono quindi serventi le altre materie, come la contabilità aziendale, talvolta rilevanti per determinare gli imponibili (parr.7.14 ss.).

### 1.9. Coordinamenti (e distorsioni) tra determinazione dell’imponibile e delle imposte

*Imponibile e aliquote*

Una volta determinati gli imponibili, prima in fatto, poi in diritto ([[105]](#footnote-105)), la loro quota prelevata a titolo di imposta dipende dall’”aliquota” (par.4.5 e 9.2); quest’ultima è stabilita politicamente in relazione soprattutto alle necessità di gettito, al consenso politico e agli effetti economici dei tributi indicati al par.4.2.

La determinazione dell’imponibile e la scelta delle aliquote sono **momenti logici differenti** , che a rigore non dovrebbero essere confusi. Una cosa è infatti la corretta determinazione degli imponibili e un’altra il bisogno di gettito, oppure il possibile uso dell’imposta come strumento di politica economica, anticipato al par.4.2, che ritroveremo al par.2.6 sugli aiuti di stato, 7.19 in materia di concorrenza fiscale sleale.

*Aliquote, imponibili e uso extrafiscale dell’imposta*

Per questi c.d. “obiettivi extrafiscali dell’imposta” si devono a rigore utilizzare le aliquote, che però sono soggette a forte controllo sociale, interno e internazionale ([[106]](#footnote-106)); inasprirle per penalizzare determinati settori è spesso troppo scopertamente punitivo, e perdente in termini di “bilancio politico”, in quanto il consenso perduto sui settori colpiti non viene riequilibrato sugli altri, che restano indifferenti. Analogamente, abbassare le aliquote per agevolare settori ritenuti “meritevoli”, innescherebbe incontrollabili richieste analoghe, oltre alle accuse comunitarie di “aiuti di stato” di cui al par.2.6. L’intervento sull’aliquota è insomma scopertamente “politico”, e quindi socialmente delicato, quando non diretto a settori palesemente meritevoli o screditati ([[107]](#footnote-107)). Per questo c’è una tendenza strisciante, e non palesemente esplicitata (secondo le ipocrisie tipiche della sfera giuridico-politica) a perseguire questi obiettivi distorcendo strumentalmente la determinazione dell’imponibile.

*Uso politico della determinazione dell’imponibile*

E’ quindi più facile giustificare l’uso extrafiscale dell’imposta con le esigenze tecniche di determinazione dell'imponibile indicate al termine del paragrafo precedente (semplificazione, cautela fiscale, forfettizzazione, contrasto all’evasione etc.). E’ un modo politicamente comodo ([[108]](#footnote-108)) di incidere indirettamente sul carico d’imposta, come vedremo per l'agricoltura (par.8.2), la concorrenza fiscale dannosa tra stati (par.7.19), le procedure concorsuali (par.7.21); talvolta una semplice determinazione corretta dell’imponibile viene presentata come agevolativa ([[109]](#footnote-109)). Al contrario, spesso la precisazione degli imponibili, con la distinzione tra costi di impresa e spese per consumi (par.7.9 sull’inerenza) viene utilizzata per “fare gettito”, vietando a priori la deduzione di spese con sospetto uso personale. Insomma, l’uso extrafiscale dell’imposta, a rigore logico, è legittimo se non altera i criteri di determinazione degli imponibili. Tuttavia l’assenza di una spiegazione scientifico sociale della funzione tributaria ostacola dichiarazioni d’incostituzionalità a fronte di irrazionalità nella specificazione giuridica dei concetti economici ([[110]](#footnote-110)).

*Esclusioni ed esenzioni*

Sul piano scientifico sociale è quindi importante distinguere la precisazione dei concetti economici di cui al par.1.8, tipica della funzione tributaria, cui si collegano le c.d. “esclusioni dall’imposta” , rispetto alle agevolazioni dettate da altre finalità economico-sociali, denominate “esenzioni” ([[111]](#footnote-111)).

### 1.10. Pluralità di tributi, perequazione e geografia del loro gettito

*Finalità perequativa di una varietà di tributi*

I sistemi d’imposte tendono a considerare tutte le astrazioni economiche di cui al par.1.8, cioè reddito, consumi e patrimonio, con finalità prima di tutto perequativa; utilizzare solo una di queste grandezze favorirebbe, a parità di gettito, chi riesce a sottrarla all’imposta. Imposte più miti, ma su tutte le grandezze in esame, hanno il suddetto effetto perequativo, in quanto è difficile evitarle tutte; anche chi riesce a evadere le imposte sui redditi pagare IVA e imposte di consumo quando acquista al supermercato, paga utenze domestiche o fa benzina, IMU se possiede immobili etc.. Una pluralità di imposte diversamente distribuite riduce il rischio che qualcuno non paghi assolutamente nulla per via della diversa determinabilità degl’imponibili. Questa pluralità di imposte consente anche di valorizzare tutte le efficienti modalità, valutative o documentali, di determinazione degli imponibili (par.1.11).

*Polemiche sul numero dei tributi*

Tuttavia essa è stata oggetto di futile sensazionalismo mediatico (par.4.4 in fine), come se fosse un simbolo di voracità fiscale; si parlava tendenziosamente di “bestiario fiscale” presentando come tributi autonomi le varie voci di tariffa dell’imposta di registro, di bollo, delle concessioni governative, dell’IVA e dei dazi doganali([[112]](#footnote-112)), moltiplicando a sproposito il numero di imposte.

Il vero problema non è invece il numero dei tributi, ma la solidità delle tracce delle manifestazioni economiche sottostanti (reddito, consumo etc., par.1.8) e l’efficienza con cui sono valorizzate; nel disorientamento dovuto alla mancanza di spiegazioni scientifico sociali sulla funzione tributaria, i vecchi tributi tendono invece a sopravvivere a sè stessi, autolegittimandosi spesso in modo inefficiente ([[113]](#footnote-113)). Una revisione di questi tributi in termini di costi e benefici, è difficile, perché disperde la già modesta attenzione che la politica può dedicare al fenomeno tributario, mentre gli apparati tendono inevitabilmente a conservare per forza d’inerzia il proprio assetto (par.4.3- 4.7, 5.3).

*Pluralità di tributi e indirizzo dei comportamenti sociali*

Una pluralità di tributi offre anche maggiori strumenti dell’ “uso extrafiscale” di cui al par.1.9, per incentivare alcuni consumi o alcune attività, scoraggiandone altre, o almeno farne una fonte di gettito; si pensi alla tradizione di imposte specifiche sugli alcoolici, le sigarette, il gioco d’azzardo[[114]](#footnote-114), nonché le varie gradazioni del prelievo sugli idrocarburi, a seconda del loro impiego o di esigenze ambientali (par.1.9 sull’”uso extrafiscale dell’imposta”).

*Ordine di grandezza del gettito per tipologia di tributo*

L’ordine di grandezza e la composizione del gettito complessivo per tributo non ha grandi variazioni nel tempo. Ne è sufficiente, ai fini di questo volume, un ordine di grandezza comparativo, senza una millimetrica esposizione ragionieristica, magari con schemi numerici. Nel complesso le entrate tributarie statali (2014) ammontavano a circa 410 miliardi di Euro più 70 miliardi circa di tributi regionali e comunali, inclusa l’IRAP; vanno aggiunti oltre 200 miliardi di contributi pensionistici di cui al par.1.12.

Le principali imposte sui redditi, per gettito, colpiscono i redditi delle persone fisiche (165 miliardi), uniti a 37 miliardi di imposte sul reddito delle entità societarie e assimilate, e circa 7 miliardi di imposte sostitutive sulle rendite finanziarie. Per quanto riguarda la tassazione del consumo, l’IVA totalizza circa 100 miliardi, mentre le altre imposte su specifici consumi (c.d. “accise”, par. 10.6) fruttano circa 30 miliardi. Le principali tassazioni del patrimonio e degli atti giuridici riguardano le imposte comunali sugli immobili (circa 20 miliardi) e le imposte di bollo e registro (circa 15 miliardi). Quando esamineremo altre “imposte minori”, al capitolo 10, daremo indicazioni specifiche sul loro gettito.

### 1.11. *Segue*. La diversa determinabilità dei presupposti economici d’imposta, valutativa e giuridico-contabile (stime, documenti,contabilità, etc.)

*determinazione dei presupposti economici d’imposta*

I presupposti economici d’imposta non sono visibili “in sé”, proprio in quanto *astrazioni* (par.1.8). Servono quindi manifestazioni materiali o documentali di tali presupposti per determinarli prima di tutto sul piano empirico, nel giudizio di fatto di cui al par.5.8, e poi qualificarli giuridicamente passando alle basi imponibili, cui è commisurata l’imposta. Su una stessa base informativa in senso materiale possono essere determinati, con piccoli adattamenti, presupposti economici diversi, come vedremo al par.7.1 per l’IVA e i redditi, che utilizzano, la medesima documentazione aziendale amministrativa.

*Visibilità documentale dei presupposti economici d’imposta*

La determinazione documentale dei presupposti suddetti ha le sue radici storiche nelle imposte sugli “atti solenni” di cui al par.1.4 e 10.2-10.4, destinati alla documentazione dei rapporti giuridici più importanti ai fini privatistico-giurisdizionali; pur nascendo dai rapporti sociali, il diritto dei privati, compresa la proprietà privata, è garantito da funzioni pubbliche [[115]](#footnote-115), che spesso richiedono una documentazione accessibile in archivi pubblici, oggi quelli notarili, cui è sempre stata facilmente associabile un’imposta. La stessa necessità di documentazione sussiste per i rapporti “di durata”, come le locazioni, (par.8.4), gli appalti e gli altri lavori durevoli, che comportano garanzie pluriennali.. Il potenziale conflitto di interessi tra le parti richiede quindi una documentazione civilistica, la cui formalizzazione rende possibile l’applicazione di imposte (*tra i due litiganti il fisco gode*).

Le condizioni per questa determinazione documentale sono enormemente cresciute per la formalizzazione seriale delle procedure aziendali, necessarie a suddividere le incombenze e le responsabilità degli addetti a queste organizzazioni pluripersonali (par.3.2). Si tratta di un’esigenza prima di tutto interna a questi soggetti, che scatta in automatico, anche a prescindere dall’interesse delle controparti; ad esempio la cassa dei reparti dei supermercati ha da sempre emesso emette lo scontrino in automatico, a prescindere da richieste del cliente [[116]](#footnote-116).

*Visibilità materiale per piccolo commercio e artigianato*

Queste esigenze civilistiche, ed organizzativo-aziendali non sussistono per le attività di piccolo commercio e artigianato al consumo finale, tendenzialmente monopersonali o con pochi collaboratori, sulle quali ci soffermeremo al par.3.13. In tali casi i presupposti economici d’imposta continuano ad essere visibili nei tradizionali modi valutativi e di stima descritti al precedente paragrafo 1.4, basati sulla visibilità materiale dell’attività produttiva e su alcuni aspetti documentali esterni, indicati al par.5.9, come canoni di locazione, utenze, energia, lavoro dipendente, incassi bancari etc..

*diversa determinabilità dei presupposti d’imposta*

Tra l’estrema precisione della determinazione documentale-contabile de, e quella valutativa, nei modi appena indicati, esistono innumerevoli sfumature intermedie; esse dipendono dalla combinazione tra organizzazione pluripersonale e gestione, o proprietà, personal-padronale. Questa combinazione può avere le diverse intensità mostrate nel corso del testo, a partire dal par.3.7, con alcuni punti fermi. Il primo, ricorrente nella trattazione, è la mancanza in capo alle organizzazioni aziendali, di bisogni personali da soddisfare con l’evasione fiscale. Un secondo punto fermo è che la credibilità del dichiarato diminuisce, a parità degli altri fattori, man mano che titolarità e gestione si accentrano nella stessa persona, inclusi suoi diretti fiduciari. Un terzo punto fermo, che svilupperemo al par.5.9, è la praticabilità della determinazione contabile solo da parte dell’azienda non certo degli uffici tributari in sede di controllo quando le operazioni occultate sono numerose e distribuite nel tempo.

*Tendenza al ribasso nelle stime*

L’estrema precisione della determinazione documentale avvantaggia quindi oggettivamente i presupposti economici d’imposta che oggettivamente non vi si prestano; la loro inevitabile determinabilità esclusivamente valutativa crea margini di apprezzamento davanti ai quali è naturale assestarsi al ribasso. E’ infatti socialmente più accettabile non assoggettare a imposte qualcuno su quote di presupposti che possiede, piuttosto che assoggettarvi qualcuno su presupposti che non possiede. Le proteste e le recriminazioni sociali sono infatti molto maggiori nel primo caso, come si vede anche quando, per evitare le incertezze connesse a una stima dei presupposti economici caso per caso, si effettuano predeterminazioni, come nei già indicati catasti patrimoniali (par.1.4), agricoli (par.8.2) e dei fabbricati (par.8.4). Questa “formalizzazione delle stime” (par.4.5) è tarata “al ribasso” per ragioni di consenso sociale; forfettizzare la richiesta di imposte su presupposti fittizi è infatti molto imbarazzante socialmente; a chi se ne lamenta è improponibile rispondere facendo valere un’ingiustizia di segno opposto, perché altri, grazie alle stesse forfettizzazioni, non sono tassati su imponibili effettivi, con un vantaggio uguale e contrario. Sul piano sociale e politico, queste due storture non fanno media, e il consenso perduto presso i contribuenti penalizzati non sarebbe compensato, da quello acquisito su quelli avvantaggiati. Anzi, questi ultimi si unirebbero alle proteste dei primi, per avere ulteriori “forfettizzazioni al ribasso”.

*Rinvio ai criteri di una gestione personalizzata*

La perequazione tributaria richiede quindi una gestione amministrativa sufficientemente sistematica e personalizzata dei presupposti economici d’imposta non determinabili documentalmente attraverso le aziende. E’ un lavoro amministrativo complesso ([[117]](#footnote-117)), di cui indicheremo le linee essenziali al par.5.7. Le difficoltà amministrative e politiche di questa valutazione su scala adeguatamente ampia di imponibili non “filtrati” da aziende o altri “sostituti d’imposta”(par.3.6) richiedono però le spiegazioni sociali del fenomeno indicate ai paragrafi che seguono.

### 1.12 Contributi previdenziali come “tributi di scopo”?

*Ragioni economico-sociali della previdenza*

Mentre la funzione tributaria, relativa alle imposte, è antichissima, quella previdenziale, si è sviluppata solo col passaggio dalla società agricolo-artigianale a quella industriale; in quest’ultima il lavoro è più di *routine*, meno flessibile, più interdipendente, con un accorciamento della vita lavorativa nelle aziende pluripersonali, e ridotte possibilità di assorbimento in attività compatibili con l'età avanzata (Economia pubblica, citato in premessa, parr.6.14 ss.). La condizione degli anziani è peggiorata anche in quanto la società moderna ha logorato le reti familiari e sociali (religiose e di vicinato) in cui essi si inserivano([[118]](#footnote-118)).

*obbligo pensionistico*

Quanto precede, unito alla maggiore incidenza numerica degli anziani, dovuta anche all'allungamento della vita media, ha spinto a rendere obbligatorie, per i lavoratori, forme assicurative private o previdenze pubbliche, alimentate da contributi sociali obbligatori, finalizzati all’erogazione delle pensioni. Si è iniziato con i dipendenti, passando poi a tutti i lavoratori, anche autonomi, con le cosiddette “casse previdenziali private” (avvocati, medici, ingegneri, etc.). Per artigiani e piccoli commercianti l’obbligo era di iscrizione all’INPS, poi esteso ai lavoratori autonomi non tenuti all’iscrizione in casse qualora i compensi annui superino 5 mila euro (c.d. *gestione separata* inps).

*Legame tra contributi e pensioni*

Obbligato al versamento dei contributi è il datore di lavoro, con una quota complessiva pari al 30% circa della retribuzione lorda. I contributi non sono più dovuti oltre un certo livello di reddito, circa 100 mila euro, in quanto a tale importo sono anche commisurati i tetti massimi delle pensioni (c.d. “massimali”), in quanto gli stipendi maggiori non hanno alcun bisogno di essere salvaguardati, come già oggi avviene coi c.d. "massimali contributivi" e pensionistici.

*Funzione autofinanziataobbligatoriamente*

La spesa previdenziale viene quindi finanziata a carico di coloro che, in futuro, potranno beneficiarne, con una sorta di autofinanziamento della stessa. I contributi previdenziali somigliano a premi di assicurazione sulla vita, destinati all'erogazione di una rendita vitalizia, rappresentata dalla pensione, per cui serviranno calcoli attuariali "di massa", in quanto la vita residua è incerta. La loro obbligatorietà spinge a qualificarli come una sorta di "tributi di scopo", ancorati ad una specifica funzione pubblica come confermeremo al par.5.1.

*Assenza di capitalizzazione*

Rispetto alle assicurazioni private, non esiste un materiale investimento dei contributi previdenziali, con retrocessione dei frutti tramite la pensione, e una garanzia della società assicurativa.

Per molto tempo, anzi, fu in vigore il c.d. "sistema retributivo" , in cui la pensione era legata non già ai contributi versati, ma alla retribuzione degli ultimi anni([[119]](#footnote-119)). Si seguiva la logica del consenso politico immediato, utilizzando le eccedenze di contributi rispetto alle pensioni, all’epoca dovute alla giovane età media dei lavoratori e al loro numero elevato rispetto ai pensionati. L’invecchiamento progressivo dei lavoratori aventi diritto alla pensione, l’aumento degli anziani e il restringimento della base produttiva, hanno indotto, dal 1995, a un lento ritorno a pensioni commisurate ai contributi versati; è questa la radice della c.d. “legge Fornero” e delle relative polemiche, tuttora in corso, con difficoltà dovute anche alla contrarietà della corte costituzionale a toccare i c.d. "diritti acquisiti".

*Interventi a carico della fiscalità generale*

La parte di pensioni idealmente eccedente i contributi versati è assistenza, a carico della fiscalità generale, cioè di chi paga imposte, in quanto fa l'operaio, fa benzina, possiede una casa, oppure del debito pubblico; spesso contribuenti poveri sostanzialmente assistono pensionati ricchi, compresi alti dirigenti e magistrati ([[120]](#footnote-120)). A questa *fiscalizzazione* delle pensioni si aggiunge il peso delle c.d. "pensioni sociali", spettanti per l’età, la mancanza di redditi o l’inabilità fisica. Queste *pensioni sociali* di chi non ha mai versato contributi sono poco inferiori alle pensioni di chi contributi discontinui o modesti. Così come i sussidi sono spesso un disincentivo al lavoro a tempo pieno, spingendo verso lavori occasionali, ma meno vincolanti, anche le pensioni assistenziali disincentivano quelle ordinarie. La prospettiva di una pensione assistenziale disincentiva i lavoratori dall’insistere per la propria regolarizzazione contributiva, indebolendo il conflitto d’interessi coi datori di lavoro, spingendo entrambi a comportamenti collusivi a danno dell’Inps e del fisco. E’ un ulteriore aspetto della crescente somiglianza tra contributi sociali e imposte, che dovrebbe indurre all’accorpamento dei relativi enti impositori in un’unica gestione multidivisionale.

### Capitolo 2- LEGISLAZIONE ORGANIZZATIVA E DECISORIA NELLA FUNZIONE TRIBUTARIA (PRINCIPI COSTITUZIONALI E COMUNITARI)

**Sintesi** Anche nella prospettiva scientifico sociale della funzione tributaria, un libro di diritto deve rispettare le radici tecniche della materia, occupandosi del ruolo della legislazione. Essa serve prima di tutto in senso organizzativo, come attribuzione di competenze a determinare gli imponibili e richiedere le imposte, come si indica al par.2.1; essa serve anche a specificare le astrazioni economiche cui sono commisurate le imposte, l’oggetto economico della funzione tributaria. Questo profilo è confermato dall’art.53 della costituzione, esaminato al par.2.2 a proposito di un’ingestibile “capacità contributiva globale”, e di opposte utilizzazioni politicamente strumentali. Segue al par.2.3 l’intreccio tra normativa primaria e secondaria, con le illusioni di superare attraverso di essa le disfunzioni collegate alla mancanza di spiegazioni scientifico sociali della funzione tributaria. Questa mancanza tiene lo stesso legislatore ostaggio (par.2.4) dei numerosi impulsi contraddittori delle varie tendenze di opinione (par.4.1) intrecciate sulla diversa determinabilità degli imponibili. Non c’è quindi confusione perché le leggi sono oscure, ma esse sono oscure per le confuse spiegazioni sociali del tema, in cui non si orienta la corte costituzionale (par.2.5) ed è aggravata dai condizionamenti dell’Unione Europea, indicati al par.2.6, su divieti di discriminazione e di “aiuti di stato”.

### 2.1. Legislazione organizzativa e decisoria (sostanziale) nella funzione tributaria.

*importanza organizzativa della legislazione*

Nella prospettiva delle funzioni pubbliche, la legislazione serve prima di tutto ad attribuire competenze e poteri ([[121]](#footnote-121)); attraverso la legislazione oggi si crea sia la “potestà amministrativa di imposizione” degli uffici tributari (par.5.2), dei controlli e del contenzioso, sia la trama degli adempimenti dei privati di cui al successivo capitolo terzo, sia la specificazione dei presupposti economici di imposta di cui diremo ora.

*Precisazione legislativa dei presupposti economici d’imposta*

La legislazione tributaria specifica cioè, sotto aspetti potenzialmente controversi, i presupposti economici delle imposte di cui al par.1.8, cioè reddito, consumo etc; a questa *legislazione sostanziale tributaria* sono dedicati i capitoli 7 e seguenti, che esaminano la funzione tributaria nella prospettiva dei presupposti economici d’imposta. La definizione di “legislazione sostanziale” è utilizzata in quanto ricorda quella che privatistico giurisdizionale che specifica diritti e doveri delle parti, in relazione a fatti e atti idonei a farli nascere o modificarli, come i requisiti del contratto, i vizi della volontà, le modalità di adempimento delle obbligazioni ([[122]](#footnote-122)).

La legislazione sostanziale tributaria era molto meno importante quando gli uffici tributari determinavano gli imponibili per ordine di grandezza, come indicato al par.1.4. La determinazione dei presupposti d’imposta attraverso la documentazione dei rapporti privati comporta oggi intromissioni tributarie nelle operazioni giuridico-economiche più disparate, anche di importo modesto.

*Disposizioni procedurali per i privati*

La legislazione tributaria sostanziale indica quali rapporti giuridici hanno rilevanza tributaria, e secondo quali modalità, cui sono legati adempimenti procedurali (emissione fatture, rilascio certificazioni, scomputo ritenute, scelta di regimi tributari, nei termini indicati al par.3.9 ss.).

***Limiti della legislazione nella visibilità degli imponibili***

A quest’importanza della legislazione per qualificare gli imponibili visibili, non corrispondono certo poteri di individuare gli imponibili che i contribuenti decidono di non palesare o nascondere. L’enfatica “onnipotenza legislativa” riguarda infatti solo l’influenza sul giudice per la qualificazione di fatti già accertati ([[123]](#footnote-123)). Per altri aspetti della stessa funzione giurisdizionale, o per le altre pubbliche funzioni, non basta la legge, ma servono uomini e iniziativa, preceduta -se necessario- da spiegazioni sociali, come vedremo al par.5.3. Dove non arriva la determinazione contabile degli imponibili, come nel piccolo commercio o nell’artigianato, occorre quindi la valutazione degli uffici tributari per ordine di grandezza, secondo la secolare tradizione tributaria.

Anche in materia tributaria quindi concetti come “governo della legge” e “stato di diritto”, vanno contestualizzati, in quanto “la legge” non svolge funzioni pubbliche ([[124]](#footnote-124)); non è insomma la legge che governa, ma gli uomini, secondo la suddetta ordinata ripartizione di compiti, dove la funzione tributaria spetta prima di tutto ai relativi uffici, non al giudice, come vedremo al cap.6.

### 2.2. Capacità contributiva come riflesso dell’oggetto economico della funzione tributaria e sua difficile considerazione “globale”

***Presupposti economici d’imposta e costituzioni***

Il riferimento delle imposte a presupposti economici si trova in molte costituzioni, anche se manca in altre, come quella tedesca. In Italia, lo statuto piemontese del 1848 (c.d. *statuto* Albertino), sostituito dalla costituzione attuale, parlava di dovere di contribuire alle pubbliche spese in base agli “averi”; nell’assemblea costituente del 1946, dove pure fu suggerito di omettere qualsiasi riferimento al riguardo, l’espressione “averi” fu sostituita con quella di “capacità contributiva”. Era un tema abbastanza secondario rispetto a quelli, politicamente più caldi e ordinamentali, trattati dall’assemblea.

*Capacità contributiva e minimo vitale*

Dai relativi atti si comprende la preferenza per l’espressione suddetta in quanto lasciava intendere l’intassabilità di quanto necessario alla sussistenza di base della persona, il c.d. “minimo vitale”; era un puntiglio astratto, in un contesto dove mancavano imposte che globalmente considerassero la situazione economica dei contribuenti. L’evanescente “capacità contributiva globale” di ciascun individuo, non è stata mai considerata da imposte riferite a presupposti autonomi, circoscritti nel tempo e nello spazio; si pensi ad esempio alle imposte sui consumi (par.7.2 sull’IVA [[125]](#footnote-125) o par.10.6 sulle accise), o su singoli redditi (ad esempio finanziari, par.8.5). In tali sedi non è certo possibile tener presente la situazione economica globale del contribuente; quest’ultima fu forse utilizzata solo nei sistemi preindustriali “a ripartizione” di cui al par.1.4, dove i catasti medievali cercavano appunto di esprimerla. Oggi questa situazione economica complessiva rileva solo ai fini del suddetto esonero da tasse e contributi, improntati al principio del beneficio, in imposte ([[126]](#footnote-126)).Per chi ha bisogno di sostegno sono quindi preferibili i sussidi alle diminuzioni di imposta, inutili quando l’interessato è senza reddito sufficiente ad assorbirli, come vedremo per i c.d. “incapienti” al par.9.3

*Tautologia normativa*

Metteva in secondo piano la valutabilità economica dei presupposti d’imposta, ha fatto assumere alla formula un andamento circolare, vagamente tautologico. Se infatti “concorrere alle spese pubbliche” equivale a “contribuirvi”, il dovere di contribuire, commisurato alla propria capacità di contribuire, trasmette una forte sensazione di circolarità. Questa vaghezza della formula ha spinto a utilizzarla per sostenere le tesi anche politiche più diverse [[127]](#footnote-127).

*Ricerca di significati arcani e*

*utilizzazioni opposte*

Alcune tendenze “antifisco” si richiamano all’art.53 in nome di una generica "tutela dei contribuenti" da un carico fiscale eccessivo, mentre tendenze opposte usano questa norma come supporto all’intervento pubblico nell’economia; entrambe le prospettive trascurano che l’art.53 non prende posizione sul rapporto stato-mercato”, cioè su quali spese debbano essere “pubbliche” [[128]](#footnote-128)*.*

Le tendenze "pro fisco" richiamano la costituzione per fondare ipotetici "doveri contributivi" privi di supporto legislativo, come se ogni manifestazione economicamente rilevante, ad esempio possedere diamanti o quadri d’autore, comportasse obblighi di contribuzione, che invece sorgono solo quando il legislatore li prevede[[129]](#footnote-129). In altri termini l'art.53 non è per il contribuente una fonte immediata di obblighi, che richiedono atti legislativi (par.2.3).

C’è poco da stupirsi che l’art.53 sia usato come espediente argomentativo per giustizialismi giurisprudenziali sostanzialistici a favore del fisco [[130]](#footnote-130) , cui invece è concesso, come indicato al par.5.18, di utilizzare anche qualsiasi formalismo sia comodo per fondare le proprie contestazioni (è un altro riflesso dell’impostazione privatistico-giurisdizionale su cui par.4.3).

*Riferimento alle imposte*

Sotto la superficie, al riferimento della capacità contributiva al criterio del “sacrificio” (par.1.2) è univocamente raggiungibile. Per questo la corte costituzionale ha in prima battuta escluso tale principio per tariffe e tasse in senso stretto, almeno nella misura in cui si giustificano col principio del beneficio (par.1.2 e 5.1). Al limite qui la situazione economica rileva all’inverso, come necessità di esentare i bisognosi da tariffe e tasse collegate a funzioni pubbliche “di base”; si tratta di quello che avviene in base al c.d. “ISEE”.

*Neutralità dell’art.53 quanto a determinazione dei presupposti economici*.

L’art.53 non esprime preferenze per l’utilizzazione di qualcuno tra i presupposti economici d’imposta, come redditi, consumi o patrimonio. Anche sul piano della determinazione di tali presupposti la disposizione non dà giustamente indicazioni e casomai altri criteri, come quello vaghissimo di equità e proporzionalità, saranno utilizzabili contro irrazionali discriminazioni createsi sotto questo profilo. Davanti alla diversa determinabilità dei presupposti economici d’imposta, richiamarsi enfaticamente alla capacità contributiva per pretendere che essi siano tutti determinati con gli stessi criteri (par.1.10), ostacola persino la perequazione tributaria pragmaticamente raggiungibile.

.

### 2.3. Riserva di legge, regolamenti, statuto del contribuente e codificazione.

***Ruolo organizzativo della legislazione e concetto di riserva di legge***

Il ruolo organizzativo della legislazione di cui al par.2.1 fa capo, anche in materia tributaria, alla riserva di legge di cui all’articolo 97 della costituzione. Anche la filiera degli uffici tributari, con le rispettive competenze, è soggetta a tale riserva relativa di legge. Gli aspetti essenziali dei soggetti incaricati della funzione tributaria, l’incardinamento in un’amministrazione pubblica o in un’altra, devono avere una cornice legislativa. Quest’ultima esiste infatti per l’agenzia delle entrate e la guardia di finanza, di cui diremo al par.5.2.

Anche se restano vaste autonomie regolamentari, questa riserva di legge si giustifica per non allontanare troppo l’organizzazione degli uffici pubblici dal parlamento. Quest’ultimo è infatti più rappresentativo della pubblica opinione, ultimo referente dei pubblici poteri, come indicato al par.4.1 ([[131]](#footnote-131)).

*Riserva di legge su prestazioni imposte e tributi*

Una diversa riserva di legge riguarda anche le prestazioni personali o patrimoniali, che possono essere imposte, ai sensi dell’art.23 della costituzione, solo in base alla legge; come tale si intendono, secondo le regole generali, anche decreti legge, decreti legislativi ([[132]](#footnote-132)) e leggi delle regioni; queste ultime hanno infatti una qualche potestà normativa tributaria, anche se raramente esercitata ([[133]](#footnote-133)).

Il concetto di “prestazioni imposte” di cui all’art.23 non si riferisce solo a imposte e tributi, ma anche a prestazioni coattive non tributarie, come requisizioni, requisiti imposti per edifici, impianti, veicoli, sicurezza sui luoghi di lavoro, sicurezza di determinate proprietà, l'abrogato servizio militare e l'elenco potrebbe continuare ([[134]](#footnote-134)).

*Relatività della riserva e ruolo dei regolamenti*

Anche la riserva di legge di cui all’art.23, come le già indicate riserve di legge sull’organizzazione dei pubblici uffici, è “relativa”; si tratta di un concetto dottrinale e giurisprudenziale, secondo cui per il rispetto della riserva è sufficiente fissare per legge le regole più importanti, demandando altri aspetti ad atti regolamentari. In campo tributario sono da fissare per legge il presupposto economico d’imposta (par.1.8), i criteri-guida per determinare l’imponibile, la fascia di aliquote adottabili e le sanzioni ([[135]](#footnote-135)).

In questa cornice legislativa, aspetti particolari della funzione tributaria sono quindi disciplinabili con «regolamenti amministrativi», cioè atti normativi secondari[[136]](#footnote-136); tra essi hanno forte valenza politica quelli degli enti locali (comuni), che istituiscono, fissandone le aliquote, tributi che la legge statale consente a tali enti di adottare, appunto con propri atti regolamentari (par.10.8 sull’IMU). I regolamenti sulle imposte statali vanno invece approvati previo parere del Consiglio di stato, non richiesto per gli atti amministrativi generali, anch’essi delegati dalla legge, come esempio quelli di approvazione dei modelli per gli adempimenti amministrativi tributari ([[137]](#footnote-137)). L'illegittimità del regolamento rispetto alla legislazione può essere fatta valere in linea generale davanti al TAR e in via incidentale nel processo tributario, con una disapplicazione relativa al caso singolo([[138]](#footnote-138)).

*redazione della legislazione sostanziale*

Nonostante la suddetta possibilità di usare regolamenti, la legislazione sostanziale specifica i presupposti economici di cui al par.1.8 in modo molto dettagliato; ciò riflette sia l’”interventismo” di una politica in cerca di visibilità verso aziende, professionisti e contribuenti ([[139]](#footnote-139)), sia una tendenza delle amministrazioni fiscali ([[140]](#footnote-140)); queste ultime, pur ispirando e confezionando la trama della legislazione tributaria, preferiscono evitare iniziative regolamentari (nell’ottica della c.d. “delegificazione”) o interpretative (par.5.4), ispirando piuttosto soluzioni legislative ai problemi applicativi della prassi ([[141]](#footnote-141)).Sono coinvolti anche, in modo informale, relazionale e non retribuito, anche referenti esterni, fiduciari dell’amministrazione o della politica([[142]](#footnote-142)).

*Divieto di referendum*

Il divieto di referendum sulle leggi tributarie (art.75 cost.) è ispirato dal timore di referendum demagogici, che suggestionano, con promesse di riduzione delle imposte, un elettorato inconsapevole dei benefici della spesa pubblica; il divieto è stato applicato dalla corte costituzionale sia alle disposizioni tributarie sostanziali sia a quelle procedurali, come la ritenuta alla fonte (par.3.6); un referendum sui contributi previdenziali fu escluso usando lo strumento delle “leggi di bilancio”, ma adombrando la natura tributaria dei contributi, di cui al par.1.12. ([[143]](#footnote-143)).

*Malesseri e statuto del contribuente*

I malesseri sociali sulla determinazione dei tributi (par. 1.5 e soprattutto infra parr.4.3-4.7) si sono riflessi anche sul piano legislativo, con il c.d. “statuto dei diritti del contribuente” (legge 212 del 2000), senza rango costituzionale ([[144]](#footnote-144)), e quindi derogabile da leggi ordinarie.

Esso risente della concezione miracolistica della legislazione, calando in una "legge manifesto" disposizioni eterogenee, enfatiche e rigide; esse decontestualizzano i diritti dei contribuenti rispetto alla loro naturale cornice di diritto amministrativo, senza coordinarli con le diverse pulsioni emozionali della c.d."lotta all'evasione", trascurando esigenze di semplicità, snellezza procedimentale etc..

*Segue: il suo uso formalistico*

Lo statuto è inadeguato su una serie di temi strutturali, semplicemente per la mancata spiegazione scientifico sociale della funzione tributaria; i semplicistici, e spesso enfatici, riferimenti dello statuto ad alcuni passaggi procedurali, come l'indicazione del responsabile di procedimento, il termine iniziale per le deduzioni difensive, la durata della verifica etc. sono spesso usati in modo formalistico contro atti di accertamento per altri versi fondati ([[145]](#footnote-145)). Ciò provoca un formalismo di segno opposto quando lo statuto tace, come per la tutela contro la mancata autotutela (par.6.6) o la remissione in termini del contribuente; puntellare con lo statuto soluzioni *garantiste*, rafforza "a contrario" soluzioni formalistiche dove lo statuto manca. Basare la tutela del contribuente su un principio di autorità normativa (lo statuto), anziché sul ragionamento, diventa controproducente quando mancano appigli normativi ([[146]](#footnote-146)).

*L’illusione delle “codificazioni”*

La stessa illusione *legalistica* ""normativistica"!si ritrova nell'invocazione di "codificazioni", trascurando che per codificare serve una spiegazione giuridico-sociale della funzione pubblica da regolamentare. Si invocano le codificazioni solo sul tradizionale “diritto dei privati”, la cui cornice è per definizione alla portata del senso comune, e richiede solo attenzione legislativa ([[147]](#footnote-147)). Quando però manca la spiegazione scientifico sociale di una funzione, come in materia tributaria, l’invocata codificazione finirebbe solo per codificare la confusione di idee della pubblica opinione ([[148]](#footnote-148)).

*Segue: rischio di stravolgimenti*

Solo con questa spiegazione sociale d’insieme, una codificazione tributaria può essere compatibile con le varie modalità di determinazione degli imponibili, indicate al par.1.11. Senza di essa, come già visto per lo statuto del contribuente, si rischiano semplicismi e rigidità, specie per le numerosissime imposte estranee alla tassazione attraverso le aziende, sulle quali cui capitolo 10; si tratta di tributi ormai assestati nelle loro logiche di nicchia, improntati a presupposti specifici, o addirittura al principio del beneficio (par.1.2); quest’assetto sarebbe stravolto da un’astratta codificazione, il cui mito conferma la sopravvalutazione del diritto dei privati e della funzione giurisdizionale come pietre di paragone del diritto in generale, è un equivoco già illustrato al par.1.3 e di cui troveremo altri inconvenienti al paragrafo seguente.

### 2.4. *Segue* Confusione legislativa davanti alla diversa determinabilità dei presupposti economici d’imposta.

***La sopravvalutazione della legislazione***

L’importanza attribuita, nel diritto come tecnica, al comparto *privatistico giurisdizionale* ha portato a una sopravvalutazione della legislazione([[149]](#footnote-149)); ad essa viene addirittura associata un’immagine di onnipotenza, anche sul piano della soddisfazione dei bisogni, spettante all’economia, mentre politica e diritto attengono alla sovranità. Questa sopravvalutazione produce il c.d. *giacobinismo* secondo cui si potrebbe realizzare qualsiasi cosa semplicemente per legge, come *abolire la povertà* , nuocendo a pluralismo, democrazia ([[150]](#footnote-150)) e in ultima analisi alla politica e alla legislazione.

***circolo vizioso delle risposte legislative ai malesseri tributari***

L’erronea sopravvalutazione della legge, e della politica, danneggiano entrambe, creando verso di esse aspettative esagerate, davanti a malesseri sociali, nel nostro caso le sperequazioni nella determinazione dei presupposti economici d’imposta (par.1.5). La pubblica opinione priva di adeguate spiegazioni sociali è pervasa da percezioni al tempo stesso sensate e confuse (parr.4.5 e seguenti); il loro coordinamento spetta agli studiosi sociali (par.4.7), non alla politica, già assorbita dall’interlocuzione con le molte parti sociali di una società pluralista ([[151]](#footnote-151)). La politica finisce quindi per dare ascolto simultaneamente alle varie confuse tendenze di opinione (par.4.1) filtrate dalla propria inclinazione politico-ideologica. La mancanza di tempo, e la necessità di consenso, spinge la politica a dare un qualche riscontro alle diverse tendenze intrecciate sul tema, rendendo per definizione ambigua la legislazione. Quest’ultima, per consenso, cerca di dare attenzione un po' a tutti, anche presentando diversamente una stessa iniziativa a seconda delle diverse controparti cui si rivolge ([[152]](#footnote-152)).Esposta a continue misurazioni del consenso, e a un costante dibattito sul tema dei tributi, la politica non può che fronteggiare la confusione, dovuta alla mancanza di spiegazioni sociali, con l’effetto di annuncio, destinato a creare visibilità ed emozioni. Invece di rendere razionale la legislazione è inevitabile cercare visibilità attraverso di essa. Il dibattito politico diventa così uno strumento di propaganda su cui governo e opposizione s’accapigliano, senza davvero capire su cosa, per poi dimenticare il tema (cfr. i casi “imu prima casa” di cui al par.10.9, la “flat tax” o “la patrimoniale” ([[153]](#footnote-153)).Quanto precede fa perdere alla legislazione la tradizionale “razionalità”, connessa alla specificazione e al bilanciamento di valori per definizione percepiti dalla pubblica opinione, in quanto radicati nella società, come nel diritto dei privati. La *legge non insegna,* come tutti i materiali normativi di cui al par.4.3([[154]](#footnote-154)). L’uso mediatico della legislazione ha senza dubbio peggiorato le cose, da quando si definiva l’Italia il *paese dalle mille leggi, temperate da una pressoché generale inosservanza* ([[155]](#footnote-155)).

***Ambiguità legislativa come strumento di comunicazione politica***

La legislazione tributaria meno esposta a queste sollecitazioni dovrebbe essere quella che specifica giuridicamente i presupposti economici d’imposta, cioè il diritto sostanziale tributario di cui al par.2.3. Anche qui, però, se all’interno di del gruppo c’è confusione, per mancanza di spiegazioni, la legislazione la recepisce; l’uso della legislazione per comunicazione politica (il già indicato "effetto annuncio") porta a trascurare misure opportune, ma mediaticamente attaccabili, per strumentali aspetti secondari. Al contrario l’uso della legislazione per la comunicazione politica alimenta iniziative, irrealizzabili o controproducenti nei contenuti. In assenza di spiegazioni su un certo settore, la legge viene usata per lanciare confusi e ambigui messaggi politici, o per prendere tempo con diversivi per “mostrare di far qualcosa” ([[156]](#footnote-156)).

***Incertezza del diritto di ritorno e soluzioni***

Si autoproducono così vari inconvenienti, a partire dall’illusione di migliorare l’intervento pubblico semplicemente cambiando i vertici politici, spinti quindi a legiferare per motivi d’immagine e di consenso. Queste stratificazioni normative aumentano l’incertezza e il tasso di burocrazia (par.1.3), mettendo in secondo piano la perequazione tributaria rispetto ai suddetti "interventi simbolo". Nel complesso la sopravvalutazione della legislazione crea un’"incertezza del diritto di ritorno", paralizzante per le organizzazioni (aziende e uffici pubblici) che -a differenza degli individui come singoli- non possono puramente e semplicemente ignorare l’imprevedibile formalismo connesso al ginepraio normativo; esso rende inefficienti gli uffici pubblici (par.5.3) e aumenta gli oneri impropri di produzione di quelli privati, come indicato al par.5.19.

E’ una tendenza da invertire nella pubblica opinione, focalizzando i rapporti tra individui e gruppi sociali, come indicato dal par.4.1, e quindi capendo meglio i margini d’intervento della politica, senza sopravvalutarla([[157]](#footnote-157)). Questo farebbe capire alla politica quello che la società davvero si aspetta da lei, con molti riflessi sulla funzione tributaria, e in genere dall’uso della finanza pubblica. Quest’ultima è stata spesso sprecata nell’illusione di comprare consenso elettorale, che invece veniva solo dalla conseguente impressione di solidità economica del paese, generata invece artificialmente dalla spesa pubblica. La percezione di favori a pioggia, siano essi sussidi o riduzioni di imposte, non genera invece grande dividendo politico, perché la stessa pubblica opinione la percepisce come una strumentale presa in giro, anziché come segno di buon governo ([[158]](#footnote-158)).

### 2.5. Disorientamento della giurisprudenza, anche costituzionale, davanti all’oggetto economico della funzione tributaria.

*Funzioni non giurisdizionali e giurisprudenza*

Davanti all’inadeguatezza della legislazione, di cui al paragrafo precedente, il solito atteggiamento privatistico-giurisdizionale si aspetta spiegazioni sociali dalla giurisprudenza; vedremo al termine del par.6.10 la scarsissima importanza del c.d. insegnamento giurisprudenziale in una funzione “non giurisdizionale” come quella tributaria (par..1.3). Questo vale anche per il sindacato di costituzionalità, cui è soggetta anche la legislazione tributaria, nell’articolato rapporto tra politica e diritto ([[159]](#footnote-159)).

*Costituzionalià e discrezionalità legislativa*

La corte costituzionale ha un sindacato sui vastissimi margini di apprezzamento, rispetto ai valori e ai principi sanciti dalla costituzione, del modo in cui governo e parlamento si sono “fatti interpreti” dei mutevoli valori del gruppo, bilanciandoli di volta in volta al meglio, anche in relazione alla funzione tributaria. La corte è un giudice che controlla la politica, senza essere investito di autorità politica, legislativa o di governo, col compito di risolvere casi e non di sistematizzare concetti. Si tratta di un organo di “alta giurisdizione”, di "cerniera" con la politica, come la Corte di giustizia dell’unione Europea, la Corte europea dei diritti dell’uomo e per certi versi il Consiglio di stato. Se è fuori luogo parlare di “insegnamento” per la legislazione lo è anche per tali corti giustamente preoccupate di “decidere bene” più che di spiegare concetti, e anche timorose, come tutti i giudici, di creare precedenti non voluti. Anche l’idea di “insegnamento della corte costituzionale” riflette l’equivoca spiegazione di tutto il diritto con schemi tratti dal diritto dei privati e dalla funzione giurisdizionale (par.1.3). ([[160]](#footnote-160)).

*Costituzionalità e oggetto economico*

Anche la giurisprudenza della Corte costituzionale, formata da uomini di legge, provenienti dalla magistratura, dalla dottrina, dalla carriera forense nelle più svariate discipline, riflette la mancanza di spiegazioni sociali d'insieme della funzione tributaria (par.4.3 ss), e di formazione economico sociale (par.4.1). Non aiuta la debolezza con cui il principio di capacità contributiva (par.2.2) fa intravedere la base economica dell’imposta, cioè l’oggetto economico del diritto tributario. C’è quindi molta cautela prima di dichiarare l’incostituzionalità dei modi in cui le ordinarie leggi d’imposta hanno specificato i presupposti economici di cui al par.1.8 (consumo, reddito etc.). Particolare carenza vi si rileva a proposito dei concetti necessari a capire le logiche della determinazione contabile attraverso le aziende, con le simmetrie e le correlazioni di cui al par.3.12, che sembrano spesso sfuggire ([[161]](#footnote-161)). Davanti a situazioni contorte e controverse, la Corte cerca di disimpegnarsi tendenzialmente respingendo le questioni ([[162]](#footnote-162)), anche con riduttivi riferimenti a un generico «interesse fiscale» ([[163]](#footnote-163)).

Sono quindi normali, e legittime, le motivazioni sfuggenti, ambigue, con giri di parole poco impegnativi e ineliminabili sfumature politiche in senso lato, probabilmente più importanti di quanto appaia nella motivazione delle sentenze ([[164]](#footnote-164)).

*Casi di accoglimento*

Alla capacità contributiva si è fatto riferimento per dichiarare incostituzionali tassazioni retroattive, riferite cioè a presupposti d’imposta ormai venuti meno al momento di pagare il tributo. Lo stesso per l’incostituzionalità del cumulo dei redditi tra coniugi ([[165]](#footnote-165)), o la tassazione, come redditi di fonte patrimoniale, di redditi che tali non erano ([[166]](#footnote-166)). In tutti quei casi, come nella maggior parte di quelli esaminati dalla corte, il principio di capacità contributiva s’è intrecciato con quelli di eguaglianza, ragionevolezza, non discriminazione, proporzionalità è simili.

***Effetti dell’incostituzionalità***

La procedura per sollevare la questione di costituzionalità è quella ordinaria, utilizzabile anche dal giudice tributario (par.6.9). Ordinari sono anche gli effetti dell’annullamento, che lascia impregiudicati i c.d. “rapporti esauriti”, derivanti in diritto civile dalla prescrizione e dal giudicato, e nel nostro contesto di diritto amministrativo anche da decadenze dai termini per chiedere il rimborso (ad es. di un’imposta dichiarata incostituzionale) e da atti impositivi non impugnati.

### 2.6. Funzione tributaria e vincoli Europei

***Premessa: unione europea e libertà europee***

La funzione tributaria si inserisce oggi nella cornice europea, accordo tra Stati sovrani, governata da commissari espressi dai governi che ne fanno parte (la Commissione Europea) , coadiuvati da una burocrazia con compiti essenzialmente normativi (cfr. infra) e organi giurisdizionali ([[167]](#footnote-167)). Il parlamento europeo, elettivo, non esprime quindi governi né emette in prima battuta atti normativi in senso classico ([[168]](#footnote-168)). E’ l’unica soluzione praticabile in quanto un governo europeo, eletto dai cittadini, con la propria macchina pubblica e le proprie imposte sarebbe privo di una opinione pubblica comune, nel senso indicato al par.4.1([[169]](#footnote-169)).

***Europa e modelli stato mercato***

Ciò comporta alcune limitazioni di sovranità ([[170]](#footnote-170)), di cui si hanno riflessi anche tributari, più che finanziari (par.1.1). Gli accordi Europei non interferiscono infatti sulle combinazioni tra spese e entrate, nel senso generale di cui al par.4.2; ciascuno Stato resta quindi sovrano in merito alla scelta di quale rapporto adottare tra spesa pubblica e spesa privata([[171]](#footnote-171)), cioè tra stato e mercato, come precisato a suo tempo al par.4.2. Possono quindi appartenere alla Comunità stati con diversissime combinazioni tra organizzazione pubblica e organizzazione di mercato della convivenza sociale; è del resto nella logica dei trattati europei la competizione tra paesi con poco stato ( [[172]](#footnote-172)), e con più imposte, più servizi pubblici e quindi più stato e meno mercato ([[173]](#footnote-173)). Questa matrice economicistica dell’UE, unitamente agli organi sopra indicati, esalta obiettivamente la prospettiva normativo-giurisprudenziale del diritto di cui al par.1.3, mettendo in ombra le altre pubbliche funzioni, rimaste in capo agli stati membri; non a caso l’Unione è nata attorno alle libertà di circolazione([[174]](#footnote-174)), radicate nel mondo del mercato, di cui è espressione il diritto dei privati.

*UE e liberalizzazione servizi*

Nello spirito di libera circolazione cui è improntata la Comunità, questi due modelli, e le loro varie sfumature, competeranno in relazione alla maggiore efficienza raggiunta in concreto da ciascuno di essi, combinando “stato” e “mercato”. Tuttavia l’adozione comunitaria del principio di “sussidiarietà” dell’intervento pubblico rispetto a quello “di mercato”, già esposto al par.4.2, ha portato a una “privatizzazione soft” su attività in precedenza finanziate con pubbliche entrate ispirate al principio del “beneficio” (tariffe e tasse, par.1.2 e 5.1), ad esempio in materia di poste, ferrovie, trasporti pubblici, ambiente; il precedente loro esercizio pubblico diretto è stato sostituito con un c.d. “mercato regolamentato”, con elementi di concorrenza, pensati a vantaggio dei consumatori, sotto la sorveglianza di autorità pubbliche indipendenti di settore, come telecomunicazioni, energia. Le relative funzioni pubbliche sono state quindi intensamente condizionate dalle regole europee, che hanno invece inciso meno sulla funzione tributaria.

*Divieto di ingerenze statali:discriminazioni e aiuti di stato*

Le imposte, e la fiscalità (par.1.1), restano infatti nazionali, e l’Unione si preoccupa soprattutto di evitare che siano usate dagli stati per proteggere aziende nazionali (aiuto di stato), oppure ostacolare aziende estere (divieto di discriminazione). Deriva quindi dai trattati Europei prima di tutto l’ovvio divieto, tra paesi membri, delle imposte doganali, analizzate al par.10.7 ([[175]](#footnote-175)).

Anche la determinazione dei tributi potrebbe essere congegnata in modo da costituire discriminazione o aiuto di stato, che potrebbe alterare la competizione tra gli operatori economici comunitari([[176]](#footnote-176)). Ne deriva indirettamente un divieto di agevolazioni fiscali congegnate in modo da condizionare la concorrenza e la neutralità nell’allocazione degli investimenti all’interno dell’Unione ([[177]](#footnote-177)); le agevolazioni fiscali generali, cioè indirizzate a tutti gli operatori, nazionali ed esteri, non necessitano di autorizzazione nella misura in cui non alterano il mercato.

Talvolta le logiche interne al sistema fiscale, cioè le simmetrie tra tempi diversi e contribuenti diversi (par.3.12) sono tipicamente “interne” ai singoli paesi, e possono apparire “discriminatorie”, salvo il concetto di “coerenza del sistema fiscale” che può talvolta legittimarle ([[178]](#footnote-178)).

*Normativa comunitaria e sua “prevalenza”*

È ormai affermato, dalla giurisprudenza interna e comunitaria, l’obbligo delle istituzioni nazionali di disapplicare la normativa interna che contrasti con le suddette disposizioni comunitarie, a partire dai trattati ([[179]](#footnote-179)). L'obbligo suddetto di conformarsi al diritto europeo sussiste non solo per i giudici, ma anche per le amministrazioni, comprese quelle tributarie. La normativa comunitaria si compone di regolamenti e direttive[[180]](#footnote-180). I primi sono direttamente esecutivi negli stati membri, e in materia tributaria sono utilizzati soprattutto dove è maggiore il grado di internazionalizzazione, come in materia doganale e dei traffici comunitari (par. 10.5).

*Le “direttive” e la loro efficacia*

Le direttive sono molto più utilizzate dei regolamenti, e sono in prima battuta senza efficacia diretta negli ordinamenti nazionali; esse sono infatti rivolte agli organi legislativi dei singoli stati, che devono recepirle negli ordinamenti nazionali, spesso con significativi margini di discrezionalità per personalizzarne le indicazioni. Quando però le direttive sono sufficientemente dettagliate, incondizionate ([[181]](#footnote-181)), ed è scaduto inutilmente il termine per recepirle, i singoli possono invocarle, secondo un orientamento consolidato della Corte di Giustizia, nei confronti degli stati inadempienti ([[182]](#footnote-182)).

*normative europee ed Efficienza*

Il dibattito sull’Europa, appiattito sulla sovranità monetaria (par.1.1), sottovaluta l’impatto di un ulteriore livello di regole, quelle comunitarie, sulle amministrazioni pubbliche dei vari stati. Governi e pubbliche amministrazioni più smaliziate lo gestiscono con flessibilità ([[183]](#footnote-183)), mentre le formalistiche preoccupazioni di “copertura” della nostra burocrazia diventano ancora più paralizzanti. Anche in materia tributaria molti provvedimenti sensati sono ostacolati dal timore di ipotetiche contrarietà alla normativa europea, mentre molte regole europee, sempre per lo stesso motivo, sono travisate o recepite in modo distorto ([[184]](#footnote-184)).

*Difficoltà di unire le sfere di sovranità*

Il percorso Europeo è stato facile nella già menzionata fase, avviata con l’ormai remoto e già menzionato M.E.C. dell’eliminazione delle frontiere agli scambi economici. Questi ultimi comportano però contatti molto inferiori a quelli necessari a unire le sfere “politico-giuridiche” di sovranità nazionale, non più basate sul consenso bilaterale di scambio, ma sul consenso politico multilaterale tra pubbliche opinioni diversissime per lingue, territori, modi di pensare e bagagli culturali([[185]](#footnote-185)); quest’eterogeneità spazio-temporale caratterizza gli studi sociali, dove il linguaggio comune socializza pensieri complessi. E’ difficile essere nazioni senza capirsi, ma bisogna mantenere la concordia senza accelerare forzatamente il mito dell’”unione politica”([[186]](#footnote-186)). Dietro tanti *sovranismi* c’è il recupero di un’idea di nazione ([[187]](#footnote-187)), come comunità che travalica gli aspetti puramente economici. Oltre a questi collanti ideali ce n’è un altro “fiscale”, basato sul pagamento di imposte, contributi previdenziali e fruizione della spesa pubblica ([[188]](#footnote-188)). Il circuito di entrata e di spesa resta eminentemente nazionale, nonostante qualcuno pensi di rispondere ai problemi della globalizzazione con un superstato europeo; esso forse non peggiora le amministrazioni pubbliche di paesi efficienti, ma non migliora certo quelle inefficienti, attente più alle regole che alle “funzioni” (parr.1.3, 4.7, 5.3 etc.).

### Capitolo 3

### I PRIVATI NELLA FUNZIONE TRIBUTARIA:ORGANIZZAZIONI AZIENDALI, INDIVIDUI E CONSULENTI

**Sintesi**. La determinazione documentale degli imponibili si fonda sulla spersonalizzazione delle procedure contabili di aziende e pubblici uffici, di cui mettiamo in evidenza al par.3.1, la natura di organizzazioni pluripersonali, tenute assieme dalla produzione per il mercato, diverse da piccoli commercianti e artigiani, secondo l’istintiva concezione antropomorfica delle aziende, diffusa nella pubblica opinione. All’interno dell’azienda come gruppo sociale i compiti si parcellizzano, con un controllo reciproco tra gli addetti, nell’interesse stesso della proprietà contro ruberie e malversazioni. Questa rigidità amministrativa rende fiscalmente affidabili le procedure aziendali di registrazione di incassi e pagamenti, su cui si fonda la tassazione attraverso le aziende (par.3.2). Al par.3.3 esponiamo la documentazione aziendale su cui si appoggia la determinazione degli imponibili, integrata da adempimenti esclusivamente tributari per la tassazione e la segnalazione degli imponibili sui consumi (incassi) e sui redditi (ritenute sugli stipendi e altri compensi e segnalazioni al fisco), rinviando ai parr.7.7 e 7.8 per ulteriori approfondimenti sui documenti e i libri contabili. Il paragrafo 3.4 esamina i principali adempimenti tributari infrannuali (versamenti) e riepilogativi (dichiarazioni), con pagamenti e compensazioni. Attraverso le aziende si determinano anche imponibili economicamente riferibili a terzi, con la distinzione tra “contribuenti di fatto” e “di diritto”, e le varie tipologie di ritenute alla fonte, cui sono dedicati i par.3.5-3.6. Anche nelle organizzazioni, tuttavia, i titolari dispongono di margini per omettere la registrazione fiscale degli imponibili, nell’interesse proprio (par.3.7) o nell’interesse di terzi, per vari interessi aziendali indicati al par.3.8. A quest’evasione fiscale basata sull’alterata rappresentazione “di fatto” degli imponibili, si accompagna quella, molto meno insidiosa, connessa all’inquadramento giuridico di imponibili registrati o palesi, distorto per convenienza tributaria. Si tratta di questioni di diritto su cui par.3.9 e 3.10 sull’interpretazione e l’elusione fiscale. Ai par.3.11 e 3.12 si mettono in luce le correlazioni tra soggetti diversi, e tempi diversi, tipiche della determinazione contabile degli imponibili, di cui tenere conto sia per determinare il carico tributario complessivo, sia per capire le varie forme di evasione, e quantificarle esattamente. Lo scenario cambia ai par.3.13-3.15, dedicati dagli imponibili non determinabili attraverso le aziende, e per i quali, nonostante l’inutile contabilità di piccoli commercianti e artigiani, è essenziale un sistematico intervento valutativo degli uffici tributari. Pur in assenza di organizzazione pluripersonale, la determinabilità di questi imponibili è diversa in relazione all’esistenza o meno di una sede fissa visibile (par.3.14), ovvero alle varie forme di lavoro precario, anche verso privati consumatori, connesse alla deindustrializzazione (par.3.15). Il capitolo chiude al par. 3.16 sulle varie tipologie di professionisti e sul loro disorientamento per la mancata spiegazione d’insieme della funzione tributaria.

### 3.1. Aziende e altri organismi pluripersonali nella determinazione documentale dell’imponibile

*l’azienda pluripersonale*

I macchinari, ricaduta tecnologica delle scienze fisiche ([[189]](#footnote-189)), hanno reso competitiva, rispetto alla precedente manifattura artigianale ([[190]](#footnote-190)), la produzione di serie in aziende pluripersonali([[191]](#footnote-191)); esse costituiscono nuovi "corpi sociali intermedi"([[192]](#footnote-192)) a carattere economico([[193]](#footnote-193)); questa nuova accezione dell'azienda come gruppo sociale si distingue da quella in senso materiale, come insieme di beni e rapporti giuridici potenzialmente “trasferibili”, utilizzata dal diritto commerciale e configurabile pure per piccoli commercianti e artigiani ([[194]](#footnote-194)); l'azienda pluripersonale si diffuse, dalla manifattura, anche nei servizi, nella distribuzione commerciale, nei trasporti, e persino nell'agricoltura; tutto ciò utilizzando beni strumentali prodotti dalla manifattura industriale ([[195]](#footnote-195)).

*Sopravvalutazione del capitale e del profitto*

La definizione di questo processo come “capitalismo” è fuorviante per lo studioso sociale, in quanto, nel quadro della consueta personificazione delle organizzazioni, sopravvaluta il profitto rispetto al “valore aggiunto” ([[196]](#footnote-196)); quest’ultimo remunera dipendenti, finanziatori, e magari anche il titolare, a titolo di amministratore; in questo modo, anche se l’azienda come organizzazione ha un bilancio contabile negativo (par.7.14), il valore aggiunto da lei creato salvaguarda il salario dei dipendenti e i crediti dei finanziatori. E’ un “avviamento” (par.7.13) che basta a giustificare la conservazione dell’azienda, compresa la possibilità di cederla proficuamente a terzi; per questo un’industria in perdita è del tutto normale, mentre un artigiano o un piccolo commerciante in perdita è una contraddizione. A parte i risultati contabili, il valore dell’azienda dipende quindi dalla sua organizzazione produttiva, dal prodotto offerto alla clientela e dalle sue quote di mercato[[197]](#footnote-197).

*irrazionale personificazione delle aziende*

La già indicata semplicistica spiegazione delle aziende in termini personalistici le accosta agli antichi artigiani ([[198]](#footnote-198)) , cui il guadagno serviva a sopravvivere [[199]](#footnote-199); le organizzazioni, pluripersonali e impersonali, non hanno invece bisogno di mangiare, curarsi, svagarsi, e di tutte le altre emozioni umane [[200]](#footnote-200), emozioni , ansie, o altri sentimenti. Non ha senso in altri termini personificare un gruppo sociale, riferendogli bisogni, vizi e virtù umane ([[201]](#footnote-201)) in una visione antropomorfica delle aziende, dove si discute se siano oneste, disoneste, buone o cattive, altruiste o egoiste; questi vizi e queste virtù casomai riguardano le persone operanti nell'azienda, non l'azienda come gruppo sociale ([[202]](#footnote-202)). Concepire un'industria meccanica come un grande fabbro, una tessile come un grande sarto, una di trasporto come un grande camionista, e via enumerando, provoca gli equivoci di cui diremo in tutto il testo (parr.5.17 ss.).

***matrice proprietaria dell’azienda e “capitalismo familiare”***

Questa visione antropomorfica delle aziende è alimentata anche dal compiacimento del titolare, che s’identifica con essa, che sorge grazie a chi prende l'iniziativa di avviarla, in genere partendo da un'attività di piccolo commercio o artigianato, che poi "si ingrandisce". Questa proprietà è originariamente del fondatore, o dei fondatori, ove ci siano all'origine due-tre soci, e si trasmette agli eredi. Si crea così il "capitalismo familiare", dove non è “familiare” la gestione ([[203]](#footnote-203)), ma la titolarità dell’azienda. Anche il capitalismo familiare è quindi “societario” ([[204]](#footnote-204)), cioè privo di imprenditori individuali, come i piccoli commercianti o gli artigiani di cui al par.3.13, ma fatto di soci di riferimento di società contenenti aziende pluripersonali.

***Azienda, società e “gruppi societari”***

Il motivo per cui le aziende pluripersonali sono tendenzialmente collocate all’interno di società di capitali (par.7.5) è evitare i rischi che la responsabilità illimitata dell’imprenditore individuale o del socio di società personale comporta. Spesso le aziende sono articolate non solo in un’unica società, ma in un “gruppo societario”; quest’ultimo, è economicamente unitario, anche se formalmente articolato in più società ([[205]](#footnote-205)), per praticità esteriore ed è tipico anche delle grandi multinazionali a proprietà diffusa, come Bayer, Ford, Kraft, Colgate; al loro interno i gruppi si considerano come un’unica azienda anche se divisa, per praticità gestionale, in società di paesi diversi.

***Gerarchie aziendali e ruolo dei dirigenti (managers)***

Le organizzazioni aziendali non hanno quindi una base consensuale ([[206]](#footnote-206)), ma proprietaria, in genere espressa da quote delle suddette società di capitali. Questa proprietà svolge (di diritto o di fatto) un'attività di "alta direzione", secondo le proprie aspirazioni/capacità, delegando compiti a dirigenti (*managers*), di cui è l’ultimo referente ([[207]](#footnote-207)). Il peso dei dirigenti cresce nelle poche aziende con una proprietà frammentata, fino alle società quotate in borsa [[208]](#footnote-208) , frequenti soprattutto negli Stati Uniti([[209]](#footnote-209)). Lo stesso accade per le società cooperative([[210]](#footnote-210)) o per quelle facenti capo, in tutto o in parte, a istituzioni pubbliche([[211]](#footnote-211)).

*importanza dell’idea di azienda contro l’alienazione*

Le carenze formative sull’idea di azienda non solo ostacolano la comprensione della tassazione attraverso le aziende, ma hanno portata più ampia, nociva anche allo sviluppo delle aziende. La parcellizzazione delle mansioni aziendali, che vedremo anche al prossimo paragrafo per quella contabile-amministrativa, non inserita nella cornice dell’azienda come gruppo sociale, provoca “alienazione” ([[212]](#footnote-212)). Essa Senza un’idea nuoce alla serenità dell’ambiente aziendale, facendovi scattare comportamenti tipici di altre convivenze culturalmente incomprese ([[213]](#footnote-213)). Questa concezione personalistica, o oggettivistica, delle aziende, ne ostacola persino la crescita in quanto riguarda anche il capitalismo familiare italiano; quest’ultimo, affrancato dal lavoro di routine, preferisce estrinsecare il suo “coordinamento e comando” come leader assoluto di un’azienda relativamente più piccola (intendo tipo 500/1000 dipendenti) anziché condividere il potere con altri soci di un’azienda più grande ([[214]](#footnote-214)).

*Carenze formative ideologie e mentalità antiaziendali*

Anche questo ha scaricato sull'idea di azienda le tensioni sociali della c.d. “lotta di classe” verso la proprietà privata di produzioni tecnologiche di serie ([[215]](#footnote-215)).

La mancanza di formazione sociale sull’azienda come "gruppo sociale intermedio", ha ostacolato l’”istituzionalizzazione delle aziende”, ancorate a un modello culturale che le vede come se fossero piccoli commercianti o artigiani, solo di dimensioni maggiori.

Una consapevolezza sociale di base sull’idea di azienda potrebbe invece contribuire alla coesione aziendale, alimentata oggi solo dalla consapevolezza di doversi sostentare attraverso il prodotto ([[216]](#footnote-216)). L’idea di azienda come gruppo è però *scientifico sociale* (par.4.7), non può venire dalla pratica, in quanto trascende una prassi gestionale legittimamente appiattita sul prodotto; le aziende insomma, non essendo luoghi di autocoscienza e cultura, ma di produzione, hanno paradossalmente bisogno di un ambiente culturale che le comprenda, prima ancora di sostenerle.

*Altri gruppi con visibilità contabile degli imponibili*

L’affidabilità contabile appena descritta riguarda anche altre organizzazioni pluripersonali, cioè i pubblici uffici e gli “enti privati” ([[217]](#footnote-217)); entrambi operano fuori mercato e sono per questo chiamate dagli aziendalisti "aziende di erogazione”, nel senso che “ricevono erogazioni” per sostenersi ([[218]](#footnote-218)). Pur in assenza di profitto, tipico dell’operatore economico individuale, presso queste organizzazioni si creano i presupposti economici d’imposta di cui al par.1.8 (ricavi, consumi, reddito etc.) ([[219]](#footnote-219)). Anche questi gruppi sociali alimentano quindi la determinazione degli imponibili attraverso la documentazione contabile, chiamata in sintesi “tassazione attraverso le aziende”; anzi, gli enti pubblici sono per certi versi fiscalmente più affidabili delle aziende, in quanto privi di un proprietario in grado di scavalcare le procedure gestionali a finalità evasive (par.5.3).

### 3.2. Funzioni aziendali e determinazione documentale degli imponibili

*tipologie dei compiti aziendali e loro praticismo*

Gli addetti all'azienda, come gruppo sociale, operano fondamentalmente in tre macro-aree, la produzione, la vendita (area commerciale) e l’amministrazione, o contabilità; sono “aree-base”, dimensionate in relazione ai beni o servizi che costituiscono il prodotto, collante economico dell'azienda; ad esso vanno riferite anche le c.d. qualità *manageriali*, essenzialmente ”pratiche” come l'attitudine al lavoro di gruppo, la capacità di gestire, relazioni e situazioni([[220]](#footnote-220)); queste abilità (organizzazione, comunicazione, valutazione, etc.) non hanno infatti contenuti intrinseci, ma li assorbono dalle produzioni da organizzare o comunicare, o valutare ([[221]](#footnote-221)).

***amministrazione contabile***

In tutte le suddette aree dell’azienda pluripersonale (produzione, vendita e amministrazione) serve una certa evidenza documentale e procedurale, per coordinare i compiti di ciascuno[[222]](#footnote-222) e portarli avanti qualora l’addetto debba passarli ad altri per trasferimenti, cambi di mansioni, dimissioni etc [[223]](#footnote-223). La parcellizzazione dei compiti crea una sorta di "conflitto di interessi" tra addetti([[224]](#footnote-224)), che delimitano le proprie responsabilità, rispetto a quelle di altri; L’insieme dei documenti fa capo alla suddetta “direzione amministrativa”, o più prosaicamente “ufficio contabilità”; non a caso l’amministrazione del denaro richiama la direzione aziendale generale ([[225]](#footnote-225)), in quanto è l’ultima ad essere abbandonata man mano che ci si avvale di collaboratori, con forte componente fiduciaria; quando l’organizzazione cresce il titolare è costretto a delegare anche queste funzioni, richiedendo ai relativi incaricati soprattutto onestà, fedeltà, attenzione e meticolosità ([[226]](#footnote-226)).

***Punti forti di affidabilità***

Proprio il timore, in capo al titolare, di malversazioni o negligenze dei dipendenti, rende affidabili le rilevazioni contabili, perché supera il fastidio di pagare le imposte([[227]](#footnote-227)). Da qui deriva l’affidabilità della documentazione aziendale, anche ai fini della determinazione degli imponibili, permettendo così la “tassazione attraverso le aziende” (par.1.4). I contabili temono di essere sospettati di appropriazioni indebite di qualsiasi somma sia stata gestita in modo occulto “fuori bilancio”; anche quando sono costretti a farlo nell’interesse dell’azienda si espongono al sospetto di essere beneficiari di una quota delle somme non registrate([[228]](#footnote-228)).

***E limiti***

Resta però la soggezione del contabile alla proprietà aziendale, che mantiene il dominio ultimo dei flussi di denaro anche per scavalcare, a danno del fisco, le procedure aziendali, come indicato al par.3.7 ([[229]](#footnote-229)). Proprio il rapporto fiduciario del titolare col direttore amministrativo consente di conciliare il controllo amministrativo con la sottrazione di quote di reddito, nei modi indicati al par.3.7.

***Caratteri della funzione contabile***

La funzione amministrativa è la più simile da un’azienda all’altra, qualunque sia il prodotto, in quanto la acquisizione degli incassi, il pagamento delle spese e la redazione dei bilanci seguono schemi analoghi, quale che sia l’attività dell’azienda. Tutte le strutture contabili aziendali, di tutti i paesi, hanno in comune, pur in aziende molto diverse, un nucleo concettuale rappresentato dalla c.d. “partita doppia” ([[230]](#footnote-230)), il che rende trasferibili da un’azienda all’altra i relativi addetti con una facilità molto maggiore di quelli adibiti ad altre funzioni aziendali, come produzione o marketing, più legate agli specifici prodotti e mercati. I relativi uffici devono quindi emettere ordinatamente documenti di incasso, e poi classificare documenti di spesa, da registrare su libri contabili e conservare, come indicato al par.7.7 ss. Nella funzione contabile, anche delle aziende più evolute, resteranno sempre una serie di operazioni elementari e ripetitive, dove la meticolosità e lo scrupolo sono le doti più importanti. Si tratta di annotazioni identiche, quale che sia l’importanza dell’evento da registrare, dalla vendita milionaria all'acquisto da pochi euro della carta per le fotocopie.

***Un filtro tra consumi e redditi***

In questi compiti degli uffici contabili si vede l’essenza dell’azienda come filtro nella produzione dei presupposti economici d’imposta di cui al par.1.8, cioè consumi e redditi. Alle entrate aziendali, saltando i passaggi intermedi([[231]](#footnote-231)), corrisponde infatti la spesa dei consumatori[[232]](#footnote-232), mentre le uscite, sempre al netto dei passaggi intermedi, rappresentano il "valore aggiunto"([[233]](#footnote-233)), cioè redditi, tassati o segnalati al fisco, nei modi di cui al par.3.5-3.6. Questo ruolo degli uffici contabili costituisce una tipica esternalità positiva delle aziende, cioè un vantaggio sociale di una esigenza aziendale. Si determinano così non solo le imposte riferibili all'azienda, ma anche di chi entra in contatto con essa, come già rilevato al par.1.4 come lavoratori, risparmiatori, soci ([[234]](#footnote-234)), consulenti, etc.([[235]](#footnote-235)).

*Segue: compito informativo degli uffici contabili*

Accanto a questa funzione fiduciaria, prioritaria e permanente, si sviluppa -al crescere dell'azienda- quella informativa e di supporto alla gestione; non si tratta solo della redazione del bilancio (par.7.14), ma della contabilità industriale, della contabilità di magazzino, del controllo dei costi di produzione, del c.d. "budget" (controllo di gestione). Per queste forme di “reporting” gli addetti alla funzione amministrativa interagiscono con gli addetti ai settori produttivi e commerciali acquisendo, integrando e registrando i documenti interni, e relativi ai rapporti coi terzi, come vedremo ai parr.7.7/7.8 ([[236]](#footnote-236)).

*Vincoli gestionali alla tassazione attraverso le aziende*

Questa riutilizzazione, a vantaggio del fisco, delle rigidità amministrative aziendali, da sfruttare, quando esiste, non è riproducibile artificialmente ai fini tributari, staccandosi dalle esigenze gestionali, e illudendosi di trasformare le aziende in succursali degli uffici imposte o della Guardia di finanza; alcune modifiche e integrazioni tributarie dei documenti aziendali sono certamente concepibili, come indicato ai par.3.3, 7.7, 7.8, ma non si potranno mai ottenere, attraverso le aziende, informazioni fiscali che esse non hanno motivo di chiedere o possibilità di verificare nella loro routine gestionale ([[237]](#footnote-237)). La possibilità di acquisire dalle aziende tutto quello che esse hanno bisogno di sapere in funzione dei loro rapporti commerciali non deve creare l’illusione di poter chiedere altro; cioè informazioni che le aziende non hanno motivo di chiedere nella loro routine di acquisizione di consumi ed erogazione di redditi([[238]](#footnote-238)).

*informazioni sulle controparti dell’azienda*

Una linea guida sull’utilizzabilità delle aziende per applicare imposte o informare il fisco può distinguere tra spese e incassi. Gli uffici contabili aziendali sono molto più informati sulle spese verso i fornitori, compresi i dipendenti, i consulenti, i percettori di interessi, di canoni di locazione o altri beneficiari; di essi è necessario conoscere una serie di informazioni, necessarie a effettuare un valido pagamento ([[239]](#footnote-239)), facilmente trasferibili al fisco ([[240]](#footnote-240)). A proposito dei ricavi, invece l’azienda conosce solo le poche informazioni connesse alla solvibilità del cliente, quando le vendite avvengono “a credito”; qualche informazione arriva indirettamente, attraverso i mezzi di pagamento diversi dal denaro [[241]](#footnote-241), ma una volta sicura del pagamento l'azienda fornitrice non ha motivo di indagare oltre su chi sia il cliente (*pecunia non olet* dicevano i Romani); i documenti emessi dal fornitore saranno quindi inevitabilmente intestati, senza ulteriori controlli, al soggetto indicato da chi procede materialmente all'acquisto e paga il prezzo. ([[242]](#footnote-242)).

### 3.3. Riflessi tributari dell’informalità documentazione aziendale

*informalità della documentazione aziendale*

La documentazione aziendale nasce per esigenze gestionali, di controllo interno dell’azienda, e di rapporti privatistici con le controparti, in modo da far valere le proprie ragioni e resistere alle pretese altrui. Per questa loro *serialità*  ([[243]](#footnote-243)) i documenti sono spesso poco formali, senza “atti solenni” o “date certe”, che dipenderanno solo dall’oggetto del rapporto, ad esempio beni immobili. Sul piano civilistico e gestionale tale documentazione è un onere, per facilitare potenziali controversie con le controparti, anche in sede fallimentare. Essa non è però oggetto di sanzioni afflittive, non contemplate, per sua stessa natura, dal diritto dei privati, privo di sanzioni amministrative e dove quelle penali sono limitate a documentazioni potenzialmente ingannevoli, come il falso in bilancio. Il diritto tributario rinvia alla documentazione d’impresa prevista dal codice civile (parr.7.7-7.8), con sanzioni amministrative per chi l’omessa o irregolare tenuta (par.5.12 e 6.13).

*Polivalenza della documentazione*

Come si vede, l’unicità della documentazione aziendale, soddisfa una molteplicità di fini, civilistici, gestionali, amministrativi ([[244]](#footnote-244)) e tributari; elementari motivi di economicità spingono a redigere un documento unico, “polivalente”, integrandolo per tutti i fini necessari all’azienda.

Rilevano anche, senza particolari integrazioni tributarie, i documenti di trasporto ([[245]](#footnote-245)), i bonifici bancari, le ricevute, gli estratti conto, le lettere commerciali. Di essi, per le imprese, è tributariamente obbligatoria la conservazione, se posti in essere, ancorchè non obbligatori.

*Riflessi tributari della documentazione d’impresa*

La riutilizzazione tributaria della documentazione aziendale non può snaturare la sua abituale formalizzazione tra le parti, in usi commerciali snelli, stabili nel tempo e collaudati dall'uso. Vedremo al par.7.7 quest’apparato documentale, la cui credibilità non deriva dal rigore formale dei singoli documenti che lo compongono, ma dal loro coordinamento, e dal coinvolgimento di vari uffici e addetti nel suddetto controllo reciproco[[246]](#footnote-246). Ci sono infatti molti riscontri, dati anche dalla quantità di documenti emessi e ricevuti, e dalla facilità con cui essi possono smentirsi l’un l’altro in caso di alterazioni. E’ un riflesso del generale empirismo e probabilismo delle prove, spiegato in linea generale al par.5.8, ed applicabile anche alle manifestazioni fisico-documentali dei presupposti economici d’imposta di cui al par.1.8 (ricavi, costi, consumi etc.).

*Integrazioni tributarie dei documenti civilistici*

In sintesi la normativa tributaria “si accoda” alle procedure gestionali aziendali, senza stravolgerle, come vedremo a proposito delle varie tipologie di documenti al par.7.7. Senza creare costi inutili, con passaggi superflui rispetto alla prassi aziendale[[247]](#footnote-247), la legislazione tributaria la condiziona, richiedendo informazioni di cui l’azienda dispone o può agevolmente acquisire nei contatti con le controparti. Tra questi documenti civilistico-gestionali oggetto di integrazione tributaria ricordiamo prima di tutto la fattura, soprattutto come documentazione degli acquisti e della detrazione IVA, come vedremo al par.7.7; in tale sede vedremo anche gli adempimenti “solo fiscali” come lo scontrino e la ricevuta fiscale, la contabilità dei piccoli commercianti, professionisti e artigiani ([[248]](#footnote-248)), la contabilità di magazzino (par.7.13 e 7.16).

*Rilevanza dei documenti per terzi*

### 3.4. Dai documenti civilistici agli adempimenti tributari: versamenti e dichiarazioni

*Adempimenti tributari:i pagamenti*

Sulla documentazione civilistica e contabile di cui al paragrafo precedente si inseriscono gli adempimenti tributari. Il più elementare è il pagamento di imposte, che dev’essere qualificato giuridicamente, formalizzato e accompagnato da informazioni di vario genere; alcune servono a riferire il pagamento a uno dei tributi di cui al par.1.10, altre servono a individuare il contribuente che ha versato, abbinando il pagamento ad altre informazioni in possesso degli uffici ([[249]](#footnote-249)). Queste informazioni devono essere generalmente inserite nei bollettini di conto corrente postale, e soprattutto nei modelli unificati bancari di versamento bancario (c.d. modello F24) con cui si pagano oggi in Italia i principali tributi, dei quali il versamento in contanti è tendenzialmente escluso ([[250]](#footnote-250)).

I pagamenti più importanti per gli operatori economici sono la liquidazione di imposte dovute periodicamente a scadenza infrannuali, come l'IVA e le ritenute alla fonte, da effettuare entro il 16 del mese successivo a quello in cui le ritenute sono state effettuate e cui si riferisce la liquidazione IVA (par.7.3); entro la stessa data vanno pagati gli eventuali debiti tributari risultanti da tali liquidazioni.

*Il quadro degli obblighi di dichiarazione*

Le “dichiarazioni fiscali” subentrano in un momento successivo, e sono necessarie man mano che la determinazione del tributo diventa più complessa, influenzata da numerose variabili; gli esempi generalmente noti nella tassazione attraverso le aziende sono la dichiarazione annuale dei redditi, nonché dell’IVA , dei sostituti di imposta. La più diffusa è la dichiarazione dei redditi (c.d. “modello unico”), obbligatoria in presenza di attività economiche ([[251]](#footnote-251)) , anche se il risultato è nullo o negativo, cioè in perdita ([[252]](#footnote-252))

*Le dichiarazioni*

Esistono dichiarazioni semplificate, come il c.d. mod.730 per i lavoratori dipendenti con altri redditi ([[253]](#footnote-253)); i dipendenti senza altri redditi, sono anche esonerati dalle dichiarazioni, in quanto i loro dati sono comunicati al fisco dal datore di lavoro, con l’onere di presentare il suddetto mod.730 volendo fruire di deduzioni o detrazioni ulteriori, non erogabili tramite il datore di lavoro (par.9.3).

*Sopravvalutazione informativa delle dichiarazioni dei redditi*

Le dichiarazioni sono spesso accusate di essere complicate, ed i media fanno sensazionalismo (par.4.4 in fine) sulla lunghezza delle relative istruzioni, di oltre cento pagine. Tuttavia ne vanno compilate solo le parti relative ai tipi di reddito di cui si è titolari, ad esempio di lavoro dipendente o autonomo, dei fabbricati, d’impresa, nonché quelle di riepilogo per la condizione personale o familiare ([[254]](#footnote-254)). Con la loro apparente complessità le dichiarazioni sono invece inadeguate come informazioni sulla complessiva situazione patrimoniale del contribuente, perché in esse mancano la maggior parte delle imposte sostitutive ([[255]](#footnote-255)),informazioni generali sull'attività svolta e altri dati stabili nel tempo; la dichiarazione non svolge insomma il ruolo degli antichi catasti preindustriali (par.1.4) né indica la fantomatica capacità contributiva globale di cui al par.2.2, oppure lo stato di bisogno. A questi scopi di informazione globale e pluriennale servirebbe lo schedario permanente personalizzato di cui diremo al par.5.7 ([[256]](#footnote-256)).

*Struttura delle dichiarazionimodelli e loro valenza anche interpretativa*

Ad ognuna di queste categorie di informazioni tipologicamente omogenee corrispondono singoli prospetti interni delle dichiarazioni (c.d. «quadri»), che fanno parte del modello di dichiarazione[[257]](#footnote-257), approvato ogni anno con atto amministrativo generale. Il modello cerca di contemperare semplicità e precisione, acquisendo i dati nel modo più proficuo per la sua attività conoscitiva ed operativa; l’obiettivo è conoscere gli imponibili nel modo più utile per gestirli in via amministrativa e statistica, anche ai fini degli interventi di politica tributaria; attraverso il modello viene così «filtrata» in schemi omogenei l’enorme massa di dati annualmente forniti all’amministrazione finanziaria, da immagazzinare anche ai fini di efficienti “incroci” tra informazioni diverse (par.5.5).

Il modello di dichiarazione spesso lascia chiaramente capire quali interpretazioni della normativa sono state presupposte dall'autorità fiscale che lo ha predisposto, il che gli attribuisce il valore delle ordinarie interpretazioni amministrative di cui al par.5.4 ([[258]](#footnote-258)).

*dichiarazioni “riepilogative” su presupposti riferibili ad altri*

Gli operatori economici devono anche dichiarare astrazioni economiche riguardanti altri soggetti, cioè consumatori e percettori di reddito, come vedremo ai parr.3.5-3.6. Questi dati vanno riepilogati nella dichiarazione dei sostituti d’imposta e nella dichiarazione IVA; esse non costituiscono la sede di calcolo dell'imposta, ma hanno carattere “informativo-riepilogativo”, riportando le già indicate liquidazioni (ed eventuali versamenti) da effettuare entro il 16 di ogni mese per IVA e ritenute alla fonte.

*Adempimento amministrativo e fuorvianti spiegazioni civilistiche*

Le dichiarazioni costituiscono, come i già indicati documenti contabil-tributari o di pagamento, un adempimento di diritto amministrativo, che è fuorviante spiegare con concetti tratti dal diritto dei privati, come i "fatti, atti e negozi", cioè i meri fatti materiali, gli atti umani non negoziali ed i negozi giuridici[[259]](#footnote-259).

Se si vuole accostare la dichiarazione tributaria, nel contenuto, ai concetti civilistici suddetti, il parallelismo più calzante parte dalle “dichiarazioni di scienza” ([[260]](#footnote-260)), non solo relative a questioni empiriche di fatto (par.5.8), ma anche alle loro qualificazioni giuridiche, demandate ai contribuenti, come indicato al par3.9 ss.; il parallelismo più corretto è con le c.d. manifestazioni di giudizio, in cui si intrecciano enunciazioni fattuali e qualificazioni giuridiche ([[261]](#footnote-261)).

*Dichiarazioni e opzioni*

Nelle dichiarazioni possono essere esercitate delle opzioni, ad esempio tra vari regimi di determinazione dei tributi, il rimborso o il riporto in avanti dei crediti di imposta, etc,. Anche tali opzioni, benchè simili a quelle negoziali, hanno natura amministrativa; il contesto non è infatti quello contrattuale, dove è necessario salvaguardare la buona fede della controparte, che potrebbe essersi preparata ad eseguire la controprestazione etc.([[262]](#footnote-262)).

*Dichiarazioni e versamenti*

La dichiarazione dei redditi costituisce anche la sede per determinare l’imposta dovuta, il parametro per versamenti provvisori, c.d. acconti di imposta, relativi all'anno in corso, da effettuare entro i mesi di giugno e di novembre, con successivi conguagli nella dichiarazione successiva ([[263]](#footnote-263)). Questa presenza degli acconti, come pure delle ritenute d'acconto di cui al par.3.6, comporta la possibilità che la dichiarazione si chiuda "a credito" del contribuente ([[264]](#footnote-264)).

*Correzione di errori, rimborsi e ravvedimenti*

La suddetta “natura amministrativa della dichiarazione” è perfettamente compatibile la correzione degli errori. Essi possono riguardare somme dichiarate in eccesso, modificabili con successive dichiarazioni ([[265]](#footnote-265)) ovvero con istanze di rimborso di quanto versato in eccesso ([[266]](#footnote-266)); in questo secondo modo resta ferma ai fini sanzionatori la prima dichiarazione, mentre presentandone una nuova, pur avendo diritto a una riliquidazione automatica dell’imposta, si rischiano le sanzioni per infedele dichiarazione (par.6.13) qualora la nuova dichiarazione non venga condivisa dagli uffici tributari.

Dichiarare somme ulteriori rispetto a quelle in precedenza dichiarate, sanando precedenti dimenticanze o consapevoli evasioni, è una forma di “ravvedimento operoso”, istituto di portata generale, in base al quale il contribuente deve non solo pagare l’imposta, o regolarizzare l’adempimento omesso, ma anche “autosanzionarsi” e liquidare eventuali interessi, per beneficiare di sanzioni più miti di quelle ordinarie. Equiparare il ritardo alla omissione indurrebbe infatti il contribuente a non far nulla, confidando nella bassa probabilità di essere controllato. Quanto precede è oggi consentito persino dopo l’inizio di controlli fiscali nei confronti dello specifico contribuente, ma la riduzione delle sanzioni è minore, altrimenti sarebbe troppo comodo evadere pensando di «ravvedersi» dopo l’inizio di un controllo.

*Assistenza dichiarativa*

La dichiarazione dei redditi è abitualmente redatta da professionisti sia perché è un accessorio dell’assistenza professionale di cui al par.3.16 [[267]](#footnote-267), sia perché è ormai redatta secondo programmi informatici che la snelliscono molto. Anche i lavoratori dipendenti, se tenuti alla dichiarazione per i motivi indicati sopra ricorrono, oltre che a professionisti, anche a “centri di assistenza fiscale” (CAF), promossi da associazioni sindacali e di categoria, enti di patronato e simili. Il dipendente presenta i documenti e fornisce sotto la sua responsabilità le relative informazioni. I CAF verificano la regolarità formale dei documenti alla base degli oneri detraibili o deducibili delle persone fisiche ([[268]](#footnote-268)), potendo comunicare al datore di lavoro il credito del contribuente, da scomputare dalle ritenute mensili alla fonte[[269]](#footnote-269). Del versamento materiale dei tributi così calcolati si occupano invece gli stessi contribuenti.

*Invio delle dichiarazioni e questione degli allegati*

In origine le dichiarazioni erano cartacee, e potevano anche essere gestite dagli uffici, finchè erano poco numerose, riguardando solo gli operatori economici. Con la generalizzazione della dichiarazione dei redditi, estesa anche ai lavoratori dipendenti per il calcolo dell'imposta personale IRPEF (par.9.3), la dichiarazione cartacea ha creato enormi difficoltà pratiche[[270]](#footnote-270) ed è stata smaterializzata da oltre vent'anni; oggi le dichiarazioni sono inoltrate per via telematica ([[271]](#footnote-271)). Alla dichiarazione telematica è stato inizialmente difficile aggiungere allegati cartacei, ma potrebbe farsi strada, invece, a causa delle nuove possibilità della tecnologia, l’invio al fisco di documenti digitalizzati ([[272]](#footnote-272)).

*Telematizzazione delle dichiarazioni (la c.d. precompilata)*

Questa possibilità di invio telematico di dati ha portato, anni or sono, all’obbligo di comunicare al fisco tutte le erogazioni di compensi soggetti a ritenute d’acconto (par.3.6) e tutti gli oneri potenzialmente deducibili o detraibili (par.3.9) ai fini dell’IRPEF; l’obiettivo è consentire la messa a disposizione “online”, per i lavoratori dipendenti e pensionati, anche con altri redditi (purchè non d’impresa o professionali), della c.d. “dichiarazione precompilata” (c.d. “modello 730). Ciò obbliga a creare o anticipare un flusso informativo verso il fisco[[273]](#footnote-273), in modo che quest'ultimo possa presentare “online” al contribuente una ipotesi di dichiarazione precompilata, ovviamente modificabile[[274]](#footnote-274).

*compensazione amministrativa debiti e crediti*

Nell’esternalizzazione della tassazione su aziende e privati, costoro possono trovarsi a credito per un tributo, e a debito per altri, con facoltà di “compensazione amministrativa”, da esercitare unilateralmente nei modelli di versamento dei tributi. Il versamento di tributi e contributi può cioè avvenire al netto di crediti di imposta, anche relativi ad altri tributi[[275]](#footnote-275). Anche se denominata “compensazione”, questa facoltà non deve essere confusa con la compensazione civilistica[[276]](#footnote-276), che vede sullo sfondo l'autorità giurisdizionale, in caso di dissenso sull'esistenza o l'ammontare dei crediti addotti dall'altra parte. Si tratta invece di un istituto amministrativistico autoliquidato dallo stesso interessato, che coordina propri debiti e crediti relativi a una pluralità di tributi diversi, applicati per di più con continuità nel tempo. Per evitare abusi frodatori dell'istituto [[277]](#footnote-277), basati sull'indicazione di crediti fittizi, sono previste una serie di cautele[[278]](#footnote-278) e sanzioni.

### 3.5. Determinazione attraverso le aziende di imponibili di terzi:“contribuenti di diritto” e “di fatto” tra rivalse, traslazioni e controversie private con oggetto tributario

***Tendenza a concentrare la funzione tributaria***

La determinazione documentale dei presupposti economici delle imposte, riprende la pragmatica tradizione preindustriale (par.1.4) di utilizzare soggetti diversi da quelli cui tali presupposti erano riferibili ([[279]](#footnote-279)). La stessa tendenza si ritrova nell’utilizzare i documenti aziendali per determinare presupposti economici delle controparti dell’azienda, riducendo le controparti degli uffici tributari per motivi di efficienza; si evita così la difficoltà di gestire posizioni individualmente trascurabili, relative a una molteplicità di contribuenti. Questi ultimi neppure hanno la consapevolezza di essere soggetti a imposte, in modo documentale, attraverso le loro controparti, come il consumatore finale inciso dall’IVA (par.7.2), il risparmiatore dalle imposte sostitutive applicate dalle banche (par.8.5), il percettore di redditi tramite il sostituto d’imposta (par.3.6).

*Contribuenti di fatto e di diritto*

La determinazione documentale dei presupposti imponibili coinvolge quindi soggetti non tenuti ad emettere alcun documento, posto in essere invece dalle loro controparti. Si tratta dei c.d. “contribuenti di fatto”, assoggettati ad imposte attraverso le loro controparti denominate “contribuenti di diritto”. Questi ultimi determinano e versano l’imposta, trasferendone economicamente il peso sui *contribuenti di fatto*, senza l’intervento degli uffici tributari.

***Traslazione e rivalsa***

Questo trasferimento si definisce “traslazione” sul piano economico, e “rivalsa” sul piano giuridico, effettuata in genere incorporando l’imposta nel prezzo, come nelle operazioni “al dettaglio”, sia per l’Iva sia per le imposte di fabbricazione (le *accise* di cui al par.10.6). Negli altri casi dell’IVA, nelle imposte sostitutive sui redditi di capitale (par.8.5), o nelle accise sull’energia, l’addebito al contribuente di fatto è giuridicamente distinto e autonomo. Ai contribuenti di fatto non è concesso chiedere all’amministrazione tributaria il rimborso di quanto loro prelevato dal contribuente di diritto, cui si concentrano i rapporti con gli uffici tributari.

*Eccezioni del contribuente di fatto e possibili liti*

Il contribuente di fatto che ritiene non dovuta l’imposta dovrà quindi contestare la richiesta verso il contribuente di diritto ([[280]](#footnote-280)), con una lite tra privati con oggetto tributario, davanti al giudice civile; solo per le liti tra sostituto e sostituito, di cui al prossimo paragrafo, ci sono dubbi giurisprudenziali([[281]](#footnote-281)).

Quest’autonomia dei giudizi comporta il rischio di soluzioni contrastanti, col contribuente di diritto condannato in sede civile a rimborsare al contribuente di fatto tributi che in sede tributaria sono invece considerati dovuti; potrebbe anche accadere l’inverso, con rischi d’indebito arricchimento a favore del contribuente di diritto.

*Coobbligazione solidale verso il fisco*

Un soggetto estraneo al presupposto d’imposta può diventare "contribuente di diritto" anche per via di "coobbligazioni solidali" ([[282]](#footnote-282)) per debiti tributari. Come noto, in questi casi l'ufficio tributario può rivolgersi ([[283]](#footnote-283)) indifferentemente a vari condebitori che congiuntamente hanno realizzato il sottostante presupposto economico, come le parti di un contratto ai fini dell’imposta di registro (par.10.2), i coeredi per i tributi dovuti dal defunto ([[284]](#footnote-284)), etc.. In questo caso i condebitori solidali sono nella stessa posizione, sia tra loro via verso il fisco, e la coobbligazione solidale è denominata *paritetica*.

*Segue Responsabilità di imposta*

I condebitori solidali aggiuntivi rispetto a quelli che hanno realizzato il presupposto economico si definiscono “responsabili d’imposta”, come i garanti di debiti tributari di terzi, o i soci di società di persone, responsabili civilisticamente per tutti i debiti della società, compresi quelli tributari. ([[285]](#footnote-285)); è il caso degli spedizionieri per i tributi doganali, dei liquidatori di società per debiti tributari negligentemente lasciati insoddisfatti ([[286]](#footnote-286)). Questa responsabilità solidale è prevista dalla legge per ragioni generali civilistiche o per spingere i suddetti terzi a non pregiudicare gli interessi del fisco. Sui riflessi procedurali, nei rapporti col fisco, delle suddette forme di solidarietà vedasi par.6.3.

*Accolli di imposta*

L’autotassazione comporta anche un aumento delle pattuizioni contrattuali in cui i tributi relativi ad una determinata operazione vengono posti a carico di una delle parti contrattuali. Questo “accollo pattizio (convenzionale) di imposta”, opera solo tra le parti, senza limitare o estendere i poteri del fisco. E’ l’applicazione al diritto tributario di un istituto giuridico civilistico, non opponibile al fisco che chiede il pagamento al contribuente indicato dalle legge. Inversamente il fisco non può chiedere l’imposta a chi s’è accollato privatisticamente questo debito; quest’accollo si usa con una certa frequenza come garanzia per la possibile emersione di debiti tributari futuri, che possono essere richiesti all’acquirente di un bene o di una società, per presupposti economici d’imposta anteriori all’acquisto, ma accertati dal fisco successivamente.

### 3.6. *Segue*. Sostituto d’imposta e ritenute alla fonte su redditi erogati a terzi: funzione esattiva e segnaletica

***Sostituto d’imposta e ritenute sui redditi***

Il sostituto d’imposta è un particolare “contribuente di diritto” che eroga somme costituenti reddito per chi le riceve ([[287]](#footnote-287)), un particolare contribuente di fatto, denominato “sostituito”; quest’ultimo è in genere creditore del sostituto di una somma che concorre a formare il suo reddito. Il debitore-sostituto deve trattenere una parte del proprio debito, come “ritenuta alla fonte”, versandola al fisco; il sostituto d'imposta è quindi un "contribuente di diritto"([[288]](#footnote-288)), nei termini indicati al paragrafo precedente, ma il sostituito è qualcosa di più di un contribuente di fatto, in quanto è titolare di obblighi o di posizioni autonome, verso il fisco, in relazione alla somma ricevuta.

Con tale istituto è ulteriormente aumentata, rispetto a quanto indicato al paragrafo precedente ([[289]](#footnote-289)), l’esternalizzazione della funzione tributaria su soggetti diversi dai pubblici uffici; il sostituto erogante viene insomma utilizzato per tassare i redditi del soggetto percettore, effettuando, sulle somme di cui è debitore verso il sostituito, la già indicata “ritenuta fiscale alla fonte “.

*Facilità della rivalsa mediante ritenuta*

Il sostituto d'imposta, essendo debitore, può facilmente esercitare la rivalsa giuridica (par. precedente) semplicemente mediante ritenuta ([[290]](#footnote-290)); il sostituto salda cioè una parte del proprio debito, verso il sostituito, non già a lui, ma al fisco. Il sostituto, in altri termini, esercita la rivalsa semplicemente trattenendo, “alla fonte”, quando paga il proprio debito al creditore-sostituito, l’importo della ritenuta, da versare al fisco. Il sostituto prende quindi non solo il posto del sostituito nell’adempiere verso il fisco, ma soprattutto il "posto del fisco” nell’imporre l’imposta al sostituito; ciò rende insomma il sostituto una figura squisitamente di diritto amministrativo ([[291]](#footnote-291)).

*Iniziali ritenute alla fonte a titolo d’imposta*

Le ritenute avevano inizialmente solo natura definitiva, nel senso che esaurivano la tassazione, e venivano chiamate “d'imposta”, nel senso che prendevano il posto del tributo, altrimenti chiesto dal fisco ([[292]](#footnote-292)). Come esempi di redditi ancora oggi soggetti a tali ritenute ricordiamo gli interessi bancari ed obbligazionari percepiti da persone fisiche (paragrafo 8.5) nonché i redditi erogati a soggetti esteri, ma imponibili in Italia (apr.7.18) ([[293]](#footnote-293)).

*Natura definitiva*

Questa natura di imposta sostitutiva è confermata dal fatto che le ritenute restano dovute anche se il sostituto di fatto non le ha applicate; l'omissione delle ritenute d'imposta non fa quindi rivivere le imposte che esse sostituiscono, ma espone il sostituito a una responsabilità solidale col sostituto per l’importo della ritenuta; è uno dei casi in cui il contribuente di fatto assume, anche giuridicamente, un rapporto con gli uffici tributari ([[294]](#footnote-294)).

*Ritenute alla fonte a titolo di acconto*

Questa ritenuta definitiva "a titolo d'imposta" è un tipico tributo "reale", cioè riferito all’elemento isolato di reddito che colpisce, nel senso di cui al par.9.2. Nel tentativo di realizzare l’ “imposta personale progressiva” ([[295]](#footnote-295)) di cui al par. 9.3, molte ritenute diventarono "di acconto", cioè tassazioni provvisorie, in attesa di *conguaglio* rispetto alle imposte sui redditi, determinate anche in base alle somme soggette a ritenuta ([[296]](#footnote-296)). Il compenso su cui è effettuata la ritenuta concorre a formare il reddito imponibile del creditore-percettore al lordo della ritenuta stessa, che ha la funzione di un anticipo (acconto) di imposta. L'importo complessivo delle ritenute d'acconto è poi confrontato con l’imposta complessiva, con diritto al rimborso delle eventuali eccedenze, a favore del contribuente, o col versamento da parte sua delle ulteriori imposte ancora dovute ([[297]](#footnote-297)). Questo passaggio “massivo” alla ritenuta d’acconto ha fatto aumentare a dismisura le dichiarazioni tributarie che il fisco deve “liquidare”, cioè controllare formalmente nei modi di cui al par.5.5, soprattutto per lavoratori dipendenti con “altri redditi ed oneri deducibili” ([[298]](#footnote-298)).

*Informazioni del sostituto d’imposta*

L'erogante, in quanto debitore del sostituito, ha comunque una qualche informazione su di lui, come rilevato al termine del par.3.2 sulla disponibilità, in capo al debitore acquirente di qualche informazione sul creditore venditore; in generale chi paga un debito ha tutto l'interesse a sincerarsi dell'identità del debitore, in modo da poter dimostrare di aver regolarmente adempiuto e di essersi quindi liberato del proprio obbligo; tali informazioni sono riferite agli uffici tributari, che le acquisiscono nelle proprie banche dati (par.5.5/5.6), cosa nota al sostituito, che lo induce a un corretto adempimento ([[299]](#footnote-299)).

*Funzione segnaletica della ritenuta*

La ritenuta d’acconto ha svolto però anche un fondamentale ruolo nella visibilità tributaria degli imponibili (par.1.11). Essa infatti può essere usata per segnalare in modo personalizzato all’autorità fiscale il reddito che vi è assoggettato; il percettore viene così dissuaso dall’omettere la registrazione e la dichiarazione dei relativi importi; in questo modo la ritenuta d'acconto contribuisce fortemente alla determinazione documentale dei presupposti di imposta.

*Limiti connessi all’effettuazione sui ricavi lordi*

Il corrispettivo pagato dal sostituto è però l’unico dato su cui egli può effettuare la ritenuta, il che ha pochi inconvenienti per le attività con costi modesti rispetto ai ricavi, cioè ad alto valore aggiunto ([[300]](#footnote-300)), o dove i costi sono irrilevanti come lavoro dipendente o pensioni. Dove il valore aggiunto è più basso, come la maggior parte di quelle d'impresa, ritenute d’acconto commisurate ai ricavi sarebbero invece finanziariamente penalizzanti per il sostituito, con ingenti crediti di imposta ed immobilizzi finanziari ([[301]](#footnote-301)). Ciò spiega l’esclusione delle la ritenute per i corrispettivi d’impresa, oggetto di altre segnalazioni al fisco, per evitare la mancata registrazione delle fatture emesse. Furono previste a tal fine le segnalazioni “clienti -fornitori” tra soggetti IVA, poi chiamate “spesometro” ed oggi sostituite dalla fattura elettronica.

*Qualifica e adempimenti del sostituto d’imposta*

La sostituzione d’imposta è effettuata verso il fornitore creditore (sostituito) “dal cliente” (sostituto), che chiaramente deve essere un minimo qualificato. E’ infatti impraticabile utilizzare, come sostituti d’imposta, individui consumatori finali, ed occorrono determinate caratteristiche organizzative, peraltro già sin troppo ampliate. Sono infatti sostituti d’imposta tutti gli imprenditori fiscali, anche agricoli, piccoli commercianti, artigiani, e professionisti, oltre a società ed enti ([[302]](#footnote-302)). Gli adempimenti consistono nell’effettuazione della ritenuta, versarla entro i brevi termini di cui al par.3.4 (il 16 del mese successivo al pagamento), indicarla nella dichiarazione dei sostituti d’imposta (par.3,4), con le generalità dei percettori in caso di ritenute d'acconto, comunicando ciò anche al fisco ai fini della dichiarazione “precompilata” di cui al par.3.4.

***Effetti della ritenuta e suo scomputo***

Ciò dovrebbe spingere i soggetti così segnalati al fisco a dichiarare almeno i redditi soggetti a ritenuta, prevista non a caso al momento del pagamento del corrispettivo, secondo il principio di cassa, di cui al par. 7.11, che il sostituito deve seguire per la propria dichiarazione (è un’altra delle simmetrie della determinazione contabile, teorizzate al par. 3.12).

La ritenuta è scomputabile dal percettore sostituito indipendentemente dal versamento da parte dell'erogante- sostituto; il percettore viene infatti privato delle relative somme attraverso la rivalsa, e non può essergli addebitata, la successiva omissione del versamento da parte del sostituto ([[303]](#footnote-303)).

*Aliquote delle ritenute*

In genere le ritenute, sia definitive sia d'acconto, sono applicate con aliquote proporzionali alla somma erogata, differenziate per tipologia di redditi (lavoro autonomo 20%, capitale 12.5% etc.). Sui redditi di lavoro dipendente, dove il rapporto con l’erogante è continuativo, la ritenuta d'acconto è effettuata con aliquote progressive, tendendo a far coincidere ritenute e imposta dovuta, per evitare la dichiarazione dei redditi se non c’è altro da dichiarare o da dedurre ([[304]](#footnote-304)). Questa ritenuta progressiva è basata quindi sulle aliquote IRPEF, ragguagliando gli scaglioni annui di reddito, e le detrazioni di imposta (par.9.3-9.4), al periodo di paga, in genere mensile, con conguaglio annuale tra reddito e ritenute. La natura “d’acconto” di questa ritenuta progressiva si conferma qualora il dipendente abbia altri redditi, che lo obbligano alla dichiarazione annuale, eventualmente nel modello semplificato 730 per chi non è "soggetto IVA" (par. 3.16).

***omessa applicazione ritenute d’acconto***

L’omessa applicazione della ritenuta d’acconto([[305]](#footnote-305)) rende necessario coordinare, secondo le simmetrie di cui al par.3.12, la posizione del sostituto con quella del sostituito; tra essi non c’è infatti un’obbligazione solidale, ma due obblighi diversi, ritenuta ed imposta, tra loro collegati, in quanto la ritenuta è strumentale all’imposta; per evitare duplicazioni di prelievo, la soluzione più lineare è che l'adempimento del sostituito estingua il debito del sostituto, in definitiva assorbendolo ([[306]](#footnote-306)).

***Controversie tra sostituto e sostituito sulla ritenuta***

La mancata padronanza di queste simmetrie rende praticamente insolubile, da decenni, il problema “tecnico” delle liti tra sostituto e sostituito, che sostiene la non applicabilità della ritenuta, chiedendo al sostituto, in sede civilistica, il pagamento parziale del proprio credito, sia per le ritenute d’acconto sia per quelle definitive d’imposta. In questi casi, infatti, al sostituito è infatti riconosciuta anche un’azione amministrativa e giurisdizionale verso il fisco, a differenza dei meri “contribuenti di fatto” di cui al paragrafo precedente. Sono quindi circa trent’anni che la giurisprudenza cerca vanamente di coordinare queste due azioni, dove il possibile contrasto di giudicati è ancora più evidente di quello indicato al paragrafo precedente per l’IVA. Sarebbero interessanti, in sede più tecnica, le altalenanti sentenze della cassazione in merito, ma esse confermano solo che i giudici risolvono casi, non elaborano spiegazioni ([[307]](#footnote-307)). La soluzione a mio avviso più lineare, per chi ci tenesse, è l’esclusività dell’azione amministrativa, da parte del sostituito o dello stesso sostituto, esposto però al risarcimento, a favore del sostituito, dei danni provocati da un sostituto che, per superficialità o eccessiva prudenza, effettuasse, senza alcuna base logico-giuridica, ritenute non dovute, costringendolo ai costi di una (pur vittoriosa) azione di rimborso ([[308]](#footnote-308)).

### 3.7. imponibili non registrati dai titolari di organizzazioni aziendali (ipotesi sulla “grande evasione”)

***La destinazione degli imponibili occultati***

Dopo aver esaminato le forme di adempimento attraverso le aziende, vediamo quelle di occultamento dei presupposti d’imposta, a partire da una premessa fondamentale, secondo cui le aziende non nascondono ricchezza per se stesse, ma per terzi. Esse infatti, in quanto gruppi sociali intermedi (par.3.1), non hanno bisogni personali da soddisfare coi presupposti d’imposta nascosti al fisco ([[309]](#footnote-309)). Sono invece gli individui ad avere bisogni personali e questo riguarda i titolari delle aziende in proprio, i collaboratori, alcuni fornitori impossibilitati a comparire, estorsori o corrotti, al limite consumatori che -grazie alle frodi IVA- acquistano a prezzi inferiori.

Le modalità per omettere la rappresentazione materiale, in tutto o in parte, delle astrazioni economiche di cui al par.1.8 (ricavi, costi, redditi, consumi, etc.) sono in astratto le medesime, a partire dall’omessa registrazione degli incassi, tipica di piccoli commercianti e artigiani al consumo finale, che ritroveremo al par.3.13 ss; poi ci sono, dal punto di vista degli elementi negativi del reddito, le spese fittizie, gonfiate o “personali” (non inerenti par.7.9).

***Interferenze con le procedure aziendali***

Nelle organizzazioni pluripersonali, questi comportamenti devono invece fare i conti con le procedure amministrative costruite per evitare malversazioni e negligenze a danno della proprietà[[310]](#footnote-310); queste procedure, indirettamente, hanno una qualche portata a vantaggio del fisco, ostacolando tendenze della proprietà stessa, o dei dirigenti, a nascondere gli imponibili.

Questo contrasta con la naturale tendenza a delegare compiti gestionali a dirigenti ([[311]](#footnote-311)), mantenendo la riservatezza davanti agli altri soci e ai dirigenti [[312]](#footnote-312). Persino nel capitalismo familiare italiano, venuto meno il titolare-fondatore, gli eredi, pur con un ruolo organizzativo-direzionale formalmente analogo, saranno più cauti, vista la loro minore familiarità con l’azienda, a nascondere ricchezza al fisco scavalcando le procedure aziendali.

*Variabili della mancata registrazione degli imponibili*

Anche presso organizzazioni pluripersonali, è talvolta verosimile la più elementare forma di evasione fiscale, scavalcando le procedure aziendali di acquisizione e registrazione degli incassi, proprio come vedremo per piccoli commercianti e artigiani al par.3.13 ss. Questo è possibile per le prestazioni di rilevante valore unitario, dove il titolare può gestire personalmente il rapporto col cliente, “distraendo” una parte del corrispettivo ([[313]](#footnote-313)). Quando invece gli incassi sono “seriali”, per piccoli importi, l’occultamento dei ricavi può avvenire in due tempi; prima assicurandosi che i dipendenti abbiano registrato tutti gli incassi, e poi omettendo la registrazione tributaria di una parte di essi ([[314]](#footnote-314)). Una tecnica più sofisticata è l’interposizione, tra l'azienda e i clienti, di società intermedie, indirettamente riconducibili al titolare ([[315]](#footnote-315)), che acquistano e rivendono ai clienti finali. In questo modo esse attraggono presso di sé quote di profitto, poi a disposizione occulta dell’imprenditore ([[316]](#footnote-316)).

*Costi fittizi e fatture false*

Quest’occultamento di ricavi interferisce sempre più, con l’aumento delle dimensioni aziendali, col controllo imprenditoriale sull'azienda, la contabilità per la direzione, il budget e il controllo di gestione di cui al par.3.2. L’alternativa è occultare imponibili “da sotto", cioè registrando costi in tutto o in parte fittizi, con le c.d. fatture false; si tratta di un macrocosmo con numerose possibili variazioni sul tema, tra interposizione reale e fittizia. A questo scopo, per le attività di una certa dimensione, serve un fiduciario con qualche credibilità economica nel settore, caratteristiche meno importanti per attività più piccole, dove si utilizzano semplici prestanome (c.d. teste di legno); lo strumento sono comunque società apparentemente indipendenti, interposte rispetto alle controparti reali, gestite da fiduciari o prestanome dell’imprenditore, che gli mettono a disposizione la differenza: sono comportamenti poco individuabili, se la società interposta versa regolarmente l’IVA, e l’evasione si limita quindi alle imposte sul reddito; l’individuabilità da parte del fisco diminuisce per i rapporti con l'estero, dove è particolarmente difficile controllare il produttore effettivo ([[317]](#footnote-317)).

*Evasione “senza contanti”*

Le evasioni suddette raramente comportano il maneggio diretto di denaro da parte dei beneficiari, come per piccoli commercianti e artigiani di cui al paragrafo 3.13 ([[318]](#footnote-318)); le risorse nascoste al fisco passano, in questi casi, dall'azienda, o dalle sue controparti, all'interno di conti bancari, frequentemente esteri, nella disponibilità economica del beneficiario. I relativi fondi saranno tenuti a disposizione, e potranno poi garantire, magari dall’estero, finanziamenti o investimenti finanziari del titolare effettivo nelle aziende, in eventuali momenti di difficoltà ([[319]](#footnote-319)). Anche questo conferma l’ingenuità dell’abolizione del contante (par.4.5, 5.9, 5.16) come strumento antievasione.

*Indifferenza degli uffici contabili*

Qualche ulteriore interferenza col controllo interno aziendale (par.3.2) può verificarsi comunque, anche nell’alterazione dei costi industriali (par.7.16). Ciò spinge talvolta a gonfiare costi per acquisti "collaterali", non proceduralizzati, come trasporti, noleggi di macchinari, pubblicità, studi di fattibilità, provvigioni ([[320]](#footnote-320)).

Su quanto precede, gli uffici contabili dell'azienda non hanno motivi per indagare a vantaggio del fisco, proprio per effetto della ripartizione "proceduralizzata" dei compiti interni aziendali ([[321]](#footnote-321)); i contabili, come tutte le burocrazie, vogliono solo gestire la routine senza fastidi, rimuovendo l’ipotesi di evasioni del titolare, senza fare i *detective* per conto del fisco. Salvi casi macroscopici, non si entra nel merito della congruità del prezzo, rispetto a quanto si sarebbe potuto ottenere presso altre controparti; è sufficiente la verosimiglianza del costo, e l’avallo del titolare, per mettere in pagamento la relativa fattura, senza neppure volersi fare domande sulla sua totale o parziale fittizietà L’unica perplessità del funzionario amministrativo riguarda le anomalie talmente evidenti da far pensare che lui “non poteva non sapere”, col sospetto che abbia quindi partecipato, come complice, alla spartizione dei frutti dell’evasione. ([[322]](#footnote-322)).

*Rischi e difficoltà di individuazione*

Pur interferendo meno dell’occultamento dei ricavi con la gestione aziendale ed il controllo interno, questi comportamenti evasivi sono più esposti a possibili controlli tributari proprio per questa loro presenza all’interno del sistema di documentazione contabile.

Tuttavia per gli uffici tributari, come vedremo al cap.5, scoprire queste evasioni non è facile ed è accaduto soprattutto per liti familiari o societarie, fallimenti, corruzioni o indagini penali di altro tipo, etc ([[323]](#footnote-323)) . A parte queste frizioni nella proprietà aziendale, ripetiamo che gli uffici contabili hanno motivo di intromettersi, né di approfondire operazioni orchestrate “sopra di loro”, dalla proprietà aziendale.

*Ipotesi sulle dimensioni di quest’evasione*

E’ difficile fare congetture sulla diffusione di queste manipolazioni, ma a mio avviso decrescono, anche nel capitalismo familiare di cui al par.3.1, all’aumentare delle dimensioni aziendali. Ciò smentisce ulteriormente il mito dei “grandi evasori”, per due ragioni del tutto estranne a onestà, disonestà e “senso civico”. Da una parte nelle aziende pluripersonali scavalcare le procedure aziendali è sempre visto negativamente, perché comporta sospetti e forte assunzione di responsabilità individuale. L’altro motivo è che in genere gli eredi del capitalismo familiare sono quantomeno benestanti, anche grazie alle evasioni del loro padri e nonni, ormai remote e non più accertabili; quindi essi possono agevolmente mantenere un facoltoso tenore di vita senza nascondere basi imponibili ([[324]](#footnote-324)). L'evasione diventa insomma secondaria non per un maggior senso civico dei ricchi ([[325]](#footnote-325)), ma per l’utilità marginale decrescente del denaro in capo a chi riesce a soddisfare adeguatamente le necessità personali senza nascondere nulla al fisco.

La posizione dei titolari di organizzazioni pluripersonali è più credibile anche perché essi non vivono dei proventi dell'attività, non svolgono di persona un faticoso lavoro materiale, demandato invece ai dipendenti; il titolare si dedica all’azienda per salvaguardarne l'avviamento, che crea comunque un qualche valore aggiunto[[326]](#footnote-326), per i dipendenti e i finanziatori, anche quando è in perdita[[327]](#footnote-327); anche in questo caso l’azienda è credibile in quanto creatrice di valore aggiunto e titolare di quote di mercato, con possibilità di cederla proficuamente a terzi[[328]](#footnote-328) ; questo la rende molto più credibile di un piccolo commerciante o di un artigiano in perdita, che non avrebbe di che sopravvivere e non avrebbe motivo di dedicarvisi ([[329]](#footnote-329)).

### 3.8. I casi di “Evasione aziendale” come “concorrenza sleale”

***Evasione dei redditi propri e tenore di vita***

L'evasione dei redditi propri, indicata al paragrafo precedente e diffusa nel piccolo commercio e nell’artigianato etc., riguarda essenzialmente i redditi propri; essa riguarda attività economiche omogenee, incide sul tenore di vita degli interessati, senza ripercuotersi sui prezzi. Su questi presupposti, essa incide relativamente poco sulla concorrenza tra imprese ([[330]](#footnote-330)). Si tratta della parte maggiore dell’evasione, considerandone le stime di cui al par.1.6 sulla sua quantità e composizione; lo conferma la sconfitta del piccolo commercio al dettaglio in sede fissa da parte della più rigida grande distribuzione, con meno possibilità di evasione su larga scala ([[331]](#footnote-331)).

*“costo dei tributi” e “cunei fiscali”*

Le imposte non riguardano però solo i redditi propri, ma anche quote di ricavi o di costi, diciamo degli “accessori” spesso percentualmente pesanti, dal 20% dell’IVA a quasi la metà del costo del lavoro, considerando i contributi previdenziali. Qui i tributi creano “cunei fiscali” tra l’azienda e le sue controparti, come i consumatori, che spendono somme superiori, per effetto dell’IVA, al ricavo dell’azienda fornitrice; analogamente i dipendenti ricevono somme inferiori rispetto al loro costo per il datore di lavoro. Ridurre questi costi, attraverso l’evasione, può incidere sui prezzi, e quindi sulla concorrenza ([[332]](#footnote-332)).

*Contromisure:richieste di “fuori busta”dai dipendenti*

Si crea quindi una potenziale “convergenza di interessi” in danno del fisco, tra l’azienda e le sue controparti; si pensi ai lavoratori, desiderosi di essere pagati in parte “in nero”, per avere un “netto in busta paga” maggiore, e non perdere benefici sociali legati al reddito. In alcuni settori, come la logistica (facchinaggio) il lavoro è addirittura spesso esternalizzato in apposite cooperative, che non versano né contributi né ritenute, con un abbattimento del costo. Nel piccolo commercio e nei servizi sono frequenti, una volta regolarizzata fiscalmente e contributivamente la paga base([[333]](#footnote-333)), “fuori busta” occulti, alimentati in genere da ricavi non registrati ([[334]](#footnote-334)).

*frodi iva*

Una riduzione dei costi si ha anche per le “frodi IVA” indicate al termine del par. 7.3, utili all'azienda per diminuire il proprio costo di acquisto per materie prime o servizi, rendendosi più competitiva, senza che il titolare o i dirigenti incassino alcunchè ([[335]](#footnote-335)). Spesso non adeguarsi a queste prassi comporta aumenti di prezzo finale ai clienti, che rischiano di mettere l'azienda fuori mercato, rendendola "non competitiva"; anche qui c’è una "concorrenza sleale" da evasione (par.4.5), che si riflette sui prezzi, e sulla concorrenza, innescando anch’essa “evasione aziendale”.

*L’evasione “indotta” da chi non può comparire*

Esigenze aziendali sono anche alla base dei pagamenti "in nero" verso chi effettua prestazioni utili all’azienda, ma non può o non vuole comparire; pensiamo al "secondo lavoro” di pubblici dipendenti, non remunerabile come tale per via dell’esclusività del rapporto di pubblico impiego, come pure a concussioni, estorsioni e corruzioni ([[336]](#footnote-336)), con spese da coprire attraverso giustificativi ricevuti a titolo diverso ([[337]](#footnote-337)), oppure ricavi non registrati.

*Conferme dell’evasione come comportamento personale*

I destinatari di queste erogazioni sono altre persone fisiche, a conferma che qualsiasi "ricchezza fiscalmente non registrata è in ultima analisi "personale" sia essa di titolari o dirigenti dell'azienda (par.3.7), ovvero di loro controparti. Si conferma l’imbarazzo amministrativo generato nell’azienda, come gruppo sociale pluripersonale, dalla rappresentazione alterata della realtà per interessi altrui; maneggiare flussi di ricchezza non registrati o documentazione alterata espone sempre, in piccoli gruppi sociali come le aziende, a sospetti di interesse personale.

### 3.9. L’interpretazione come qualificazione giuridica della ricchezza nella cornice di concetti economici

*Autodeterminazione e attività interpretativa dei privati*

Sulla individuazione degli imponibili in punto di fatto ([[338]](#footnote-338)) si innestano qualificazioni giuridiche, “questioni di diritto”, da risolvere attraverso la normativa sostanziale (par.2.1) sulla specificazione giuridica delle astrazioni economiche di cui al par1.8, cioè redditi, consumi etc.. La questione interpretativa, o di diritto, segue quella di fatto, anche secondo l’aforisma “narra mihi factum, tibi dabo ius”. Nella questione di diritto, anziché nell’empirismo di quella di fatto, si esplica però tradizionalmente il sapere del giurista come “tecnico”, conoscitore di “regole”. Nell’autodeterminazione dei tributi, poi, i contribuenti (soprattutto le aziende) sono investiti direttamente di questioni interpretative; è infatti normale che i contribuenti formalizzino le proprie vicende economiche tenendo conto del relativo impatto fiscale; ciò sia per evitare penalizzazioni, sia per ottimizzare i regimi tributari disponibili per raggiungere un determinato obiettivo economico e tra loro fungibili; vedremo al par.3.10 come ciò possa degenerare in formalismi elusivi.

*Interpretazione e opinabilità: rilevanza dei casi concreti*

Mentre le questioni di fatto presentano un’incertezza conoscitiva su cosa è (probabilmente ) accaduto (incertezza sull’e*ssere*), quelle “di diritto” riguardano la conformità a principi e valori, spesso formalizzati in regole ([[339]](#footnote-339)). Entrambi i giudizi possono essere molto complessi o istintivi, secondo infinite sfumature intermedie; essi sono però sempre “umani”, e non si riducono mai concettualmente ad operazioni meccaniche; anche quando sono fulminei essi comportano sempre un’elaborazione intellettuale, anche se talmente rapida che neppure ci accorgiamo di compierla ([[340]](#footnote-340)). Ciò premesso la regola da interpretare, nelle questioni di diritto non è chiara o oscura “in sé”, ma con riferimento al caso da risolvere; ogni regola, anche la più chiara, può essere incerta in relazione a qualche caso particolare, e viceversa ([[341]](#footnote-341)). E’ vano illudersi di risolvere queste possibili incertezze definendolo espressamente i termini legislativi, secondo una tendenza, di ispirazione anglosassone, che premette alla legge indicazioni definitorie [[342]](#footnote-342). La legislazione, e le istituzioni in genere, non hanno compiti pedagogici, né “didattico-definitori”, ma funzioni decisorie o organizzative, come indicato dal par.2.1, secondo un filo conduttore del testo; per questo non si definiscono i principi generali di ogni settore del diritto, a cominciare da buona fede, ragionevolezza, proporzionalità, affidamento e tutte le altre clausole generali. ([[343]](#footnote-343)).([[344]](#footnote-344))

I dubbi interpretativi spaziano quindi, secondo varie sfumature intermedie, da soluzioni “certamente esatte” a soluzioni altrettanto “certamente sbagliate”, passando per soluzioni variamente sostenibili.

*Generalità e contenuto dell’interpretazione*

L’interpretazione può riferirsi a ogni regola, anche morale o religiosa, ma quella giuridica, anche quando effettuata da privati ([[345]](#footnote-345)), riguarda l’esercizio prospettico di funzioni pubbliche (par.1.3). L'interpretazione, chiunque la effettui, si presenta come “oggettiva”, cioè basata su "argomenti interpretativi", cioè fonti esterne, come la legislazione, la giurisprudenza, altri "materiali normativi", principi e valori adeguatamente radicati nella società ([[346]](#footnote-346)); la comparazione tra questi diversi “argomenti” interpretativi, letterali e logico sistematici, può presentare sfumature di incertezza, definibili come “discrezionalità interpretativa”, tanto per anticipare che profili valutativi si ritrovano in tutte le funzioni giuridiche, come vedremo meglio al par.5.10.

*Interpretazione e funzioni non giurisdizionali*

Nella tradizionale concezione privatistico-giurisdizionale del diritto (par.1.3) l’interpretazione fu vista come estrapolazione di significati dai materiali normativi, mentre oggi si afferma una maggiore possibilità del giudice di farsi interprete dei valori sociali del periodo. Sono due eccessi, tra cui la teoria del diritto oscilla da secoli, soprattutto perché guarda ad una funzione pubblica difficile come quella giurisdizionale. Guardando alle funzioni pubbliche in genere è invece più facile capire i limiti a quella giurisdizionale, cui non è dato un potere di indirizzo sull’assetto dei rapporti economico sociali. I valori e le regole, rispetto al giudice, sono cioè quelli che sono, con amplissimi margini di apprezzamento, ma in genere senza i poteri di indirizzo e mediazione politica che danno luogo alla c.d. *discrezionalità* di cui al par.5.10. Se quindi si guarda alle funzioni pubbliche in genere si capisce anche quella giurisdizionale, ed il potere di indirizzo ad essa attribuito, che poi è quello di farsi interprete dei propri compiti, come accade per tutte le altre funzioni, siano esse di sicurezza, ambientali, educativi, sanitari, previdenziali, o tributarie.

*interpretazione funzionale e oggetto economico*

Tutti i pubblici uffici, ed anche i privati, interpretano quindi valori e regole conformemente ai propri ruoli, anche se solo i pubblici uffici formalizzano la propria interpretazione in atti espressivi di autorità. Concettualmente, quindi, l’interpretazione è tutta “funzionale” e nel diritto tributario sostanziale (par.2.1) questa funzionalità è diretta ai presupposti economici d’imposta indicati al par.1.8 (ricavi, costi, consumi, reddito etc.). E’ questo il contesto tributario cui va riferito il “senso proprio delle parole” (art.12 preleggi), che in assoluto non esiste, variando per funzioni diverse, ad es. sanitarie, culturali, ambientali, didattiche etc.; è quindi del tutto logico che l'interpretazione dell’amministrazione tributaria sia *funzionale* non a un fantomatico gettito, ma ad una corretta determinazione dei presupposti economici suddetti; su di essa si innestano poi le ulteriori valutazioni di opportunità di cui diremo ai parr.5.7-5.10.

*Il caso dei termini civilistici*

E’ “funzionale” anche l'interpretazione di termini usati dalla legislazione tributaria, e rilevanti in altri contesti giuridici, ad esempio civilistici, come accade spesso nella determinazione giuridico documentale degli imponibili ([[347]](#footnote-347)). Concetti aventi la loro finalità nel diritto dei privati e nella relativa funzione giurisdizionale servono qui a specificare giuridicamente le astrazioni economiche cui si riferiscono le imposte, di cui al par.1.8 ([[348]](#footnote-348)). I concetti civilistici ripresi dalla legislazione tributaria vanno funzionalizzati alla specificazione dei presupposti economici d’imposta ed il rinvio al diritto civile è quindi tendenzialmente “non recettizio”; quindi sono fuorvianti le affermazioni secondo cui il diritto tributario sarebbe una sorta di “diritto di secondo grado” rispetto al diritto civile, anche perché in moltissimi casi i presupposti d’imposta sono specificati attraverso la loro visibilità materiale non giuridico documentale [[349]](#footnote-349). Il significato civilistico è solo un parametro di esercizio della valutazione interpretativa, come indicato sopra in questo paragrafo. Questa contestualizzazione alla funzione tributaria va fatta anche per l’interpretazione di termini di altri settori del diritto amministrativo, dei principi contabili, etc..

Questa necessità di interpretazione “funzionale” alla determinazione di presupposti economici d’imposta non significa travalicare i modi in cui essi sono stati specificati dal legislatore, scadendo nell’interpretazione economicistica [[350]](#footnote-350), magari appellandosi al principio di capacità contributiva, nell’accezione impropria di cui al par.2.2.

*l’interpretazione analogica*

Riferendo l'interpretazione ai presupposti economici d’imposta, si riporta anche l'interpretazione analogica nei suoi naturali confini, riguardanti «lacune legislative», e all'impossibilità di «risolvere una controversia facendo riferimento a una specifica disposizione di legge» (art.12 preleggi). Se un certo presupposto economico d’imposta non è oggetto di «norme impositrici», cioè disposizioni sostanziali tributarie nel senso di cui al par.2.4, non serve l’analogia. Dalla suddetta carenza di norme impositrici discende infatti in automatico l’inapplicabilità dell’imposta, in quanto la lacuna qui non è giuridica, ma meramente "politica", agli occhi di chi disapprova il mancato assoggettamento di una certa manifestazione economica all’imposizione. Non serve quindi scomodare la riserva di legge in materia tributaria (par.2.3) per contrastare interpretazioni analogiche; quando invece un presupposto economico è soggetto a imposta, eventuali lacune sulla sua specificazione, come ad esempio sulle modalità e tempi di rilevanza, si prestano all’analogia, secondo i principi generali, necessari alla chiusura del sistema, spesso a favore del contribuente.

### 3.10. *Segue*: inquadramento giuridico in funzione della convenienza tributaria, “evasione interpretativa ed elusione” come comportamenti aziendali e “diversivi istituzionali” (rinvio)

***Autotassazione e interpretazione funzionale dei contribuenti***

Anche i contribuenti, in sede di autodeterminazione dei tributi, adottano una interpretazione funzionale, tenendo conto in via preventiva dei diversi possibili regimi tributari applicabili; si tratta di una interpretazione preventiva (ex ante), in cui i contribuenti realizzano i propri obiettivi economici tramite il percorso giuridico in concreto più conveniente. Nell’autotassazione, l’interpretazione non riguarda infatti eventi posti in essere in modo istintivo e poi giuridicamente qualificati “ex post”; la consapevolezza della “variabile fiscale” spinge invece molto spesso a costruire i rapporti di diritto privato anche in funzione dei regimi tributari applicabili([[351]](#footnote-351)).

*Una pianificazione legittima e talvolta doverosa*

Questa valutazione è del tutto legittima, salvi casi di elusione, di aggiramento dello spirito del sistema, e addirittura doverosa per

chi opera nell’interesse di terzi; mi riferisco a dirigenti e funzionari aziendali, esposti a critiche se provocano alla loro azienda oneri tributari evitabili, a parità degli altri fattori. Per questo è diffusa la tendenza a cercare la qualificazione giuridica tributariamente più conveniente, ben diverso dall’alterare materialmente le rappresentazioni dei fatti ([[352]](#footnote-352)), esprimendo efficienza ed attaccamento all’organizzazione.

La soluzione più conveniente non esiste “in astratto”, perché sotto questo profilo i regimi tributari si equivalgono; alcuni di essi però possono essere preferibili in concreto, considerando tutti gli aspetti soggettivi e temporali ([[353]](#footnote-353)); spesso sono effettuati appositi studi, in cui si confrontano le diverse modalità giuridiche per raggiungere un certo obiettivo economico, gli argomenti interpretativi letterali e sistematici, come pure vantaggi e svantaggi tributari spesso coesistenti in ciascuna soluzione.

*Sopravvalutazione dell’evasione interpretativa*

L’interpretazione dei contribuenti non si giustifica certo con l’esigenza di risparmiare imposte e deve presentarsi il più possibile come imparziale, proprio per essere credibile ([[354]](#footnote-354)), ma non è indipendente, come quella del giudice. Lo stesso vale, inversamente, per l'interpretazione degli uffici, nella dialettica in cui essi contrastano le forzature interpretative dei contribuenti. Queste ultime non sono però prevalenti rispetto all’evasione fiscale, in massima parte dipendente da occultamenti materiali degli imponibili. La confusione e il disorientamento sulla funzione tributaria, già accennato al par.1.4 e che riprenderemo al cap.4, creano invece una sproporzione delle contestazioni di inquadramento giuridico rispetto alla stima dell’evasione in senso materiale. E’ uno dei tanti riflessi della sopravvalutazione del diritto dei privati e della funzione giurisdizionale, indicati al par.1.3, col desiderio tipico del giudice, di riportare alla legge le proprie azioni. Ciò spinge a indugiare sull’evasione da interpretazione rispetto all'occultamento di imponibili, descritto al par.3.7, molto più rilevante economicamente (par.1.6), e insidiosi nella percezione sociale ([[355]](#footnote-355)); le questioni di diritto non alterano la rilevazione, da parte degli uffici tributari, della realtà materiale, riguardandone solo l’inquadramento normativo ([[356]](#footnote-356)). Questa tendenza a contestazioni interpretative spinge gli uffici a forzature in senso formalistico, oppure esageratamente sostanzialistico rispetto alla combinazione tra lettera e spirito delle leggi, in funzione dei concetti economici di cui al par.1.8; le forzature formalistiche ignorano il principio di capacità contributiva, mentre quelle sostanzialistiche lo sopravvalutano.

*Contestazioni interpretative come diversivo*

Ciò comporta contestazioni interpretative sia infondate sia inutili, quando il regime giuridico applicato dal contribuente è nel suo complesso sostanzialmente innocuo, in quanto -per via delle "simmetrie" indicate al par.3.12- sostanzialmente l'onere tributario non cambia; si pensi al caso in cui tale onere è ricaduto su altri, secondo le simmetrie indicate al 3.12, o è stato addirittura anticipato ([[357]](#footnote-357)). Le contestazioni interpretative, facili da formulare in quanto riferibili a vicende registrate o palesi, diventano quindi un diversivo rispetto alla più complessa determinazione valutativa della ricchezza non intercettata dalle aziende; la sproporzione emerge confrontando i dati sull'evasione (par. 1.6), stimati esclusivamente sugli imponibili non registrati, e i risultati dei controlli (par.5.7), in buona parte influenzati da contestazioni in punto di diritto; ne deriva un vero e proprio spreco di energie amministrative nei controlli sui grandi contribuenti ([[358]](#footnote-358)), passando per le imprese di medie dimensioni fino alla liquidazione delle dichiarazioni delle persone fisiche (par.5.5).

*Elusione e violazione del solo “spirito della legge”*

L’elusione fiscale è una particolare questione di diritto, un aspetto dell’evasione interpretativa in cui l’inquadramento giuridico adottato è addirittura formalmente regolare; esso però, pur rispettoso della lettera della legge, ne tradisce sostanzialmente lo spirito; è un’applicazione delle generali figure della frode alla legge o dell’abuso del diritto , con espressioni da ritenere in questa sede analoghe; l’abuso del diritto è un “abuso delle regole”, non l’uso di un particolare diritto soggettivo per ottenere vantaggi ingiusti, o solo per nuocere ad altri ([[359]](#footnote-359)). La scelta del regime fiscale più conveniente, in linea di principio pienamente legittima, degenera in elusione quando tradisce lo “spirito del sistema”; ciò avviene in genere strumentalizzando inadeguatezze legislative, in un **formalismo** non superabile con gli ordinari strumenti dell’interpretazione ([[360]](#footnote-360)); l’elusione si distingue dall’ordinaria “evasione interpretativa” perché formalmente rispetta le regole, tradendone però solo lo spirito, la c.d. *ratio legis*; l’elusione non è a rigore contrastabile con l’interpretazione funzionale di cui al paragrafo precedente, e un passo del digesto spiega bene la differenza distinguendo chi *facit quod lex prohibet* da chi *salvis legis verbis sententiam eius circumvenit* ([[361]](#footnote-361)). Ciò avviene in genere strumentalizzando gli sfasamenti tra la finalità delle regole che specificano i presupposti economici d’imposta e la loro inadeguata redazione legislativa; quest’ultima, contempera precisione, semplicità, certezza, continuità e vari altri criteri per determinare i presupposti economici d’imposta, in modo inadeguato; essa consente di fatto stratagemmi che aggirano (eludono) non tanto singole disposizioni, quanto la “ratio legis”, dei vari sotto-sistemi del diritto tributario; potrebbe parlarsi di *principi* come quelli relativi al coordinamento impositivo società soci (par.7.17), alla neutralità delle operazioni societarie (par.7.20), alla continuità dei valori fiscali (par.7.13), all’eliminazione delle doppie imposizioni con l’estero, con la “doppia esenzione” di cui al par.7.18, etc.. Per negare questo vantaggio indebito, dove non arriva l'interpretazione economicamente orientata di cui al par.3.9, servono norme generali antielusive come quella esistente in Italia dal 1990, variamente riformata ([[362]](#footnote-362)), e ritenuta comunque immanente nel sistema da alcune sentenze della cassazione ([[363]](#footnote-363)).

Le valutazioni di elusività richiedono una grande sensibilità sistematica sulla determinazione documentale dei presupposti economici d’imposta, valorizzandone le simmetrie di cui al par.3.11-3.12; la logica complessiva del sistema, nei suoi passaggi intersoggettivi e intertemporali può controbilanciare, e ricondurre a coerenza, quello che visto isolatamente sembrerebbe un indebito risparmio di imposta. Sono i criteri per distinguere dall’elusione la pianificazione tributaria lecita, formalmente e sostanzialmente corretta. Non è insomma elusivo scegliere la soluzione in concreto tributariamente più conveniente, tra quelle con pari dignità sistematica. Si pensi alla scelta tra cessione di un’azienda o di una partecipazione, oppure a un requisito temporale cui è subordinato un regime fiscale vantaggioso per la vendita di un bene; effettuare l’operazione subito dopo la maturazione del requisito, anche se fatto per motivi fiscali, non aggira la “ratio legis”, ma la rispetta, sia nella forma sia nella sostanza.

Se si nega questa possibilità si arriva al fantomatico e stravagante obbligo di scegliere sempre il regime tributario più oneroso, a meno di avere fantomatiche ragioni economiche per sceglierne uno più conveniente ([[364]](#footnote-364)). Queste “valide ragioni economiche” sono un requisito di importazione anglosassone, che legittima anche vantaggi fiscali contrari alla “ratio legis”. Si tratta cioè di un’esimente, prevista per salvaguardare comportamenti dopotutto formalmente leciti, e che viene rovesciata nella prassi dal fisco italiano chiedendo ragioni economiche per soluzioni del tutto “di sistema”. Questa Questa sopravvalutazione delle ragioni economiche, anche da parte dei contribuenti, che divagano su di esse invece che sulla lecita pianificazione fiscale, finisce per sviare il discorso e rendere pericolosi, in quanto confusi, rilievi fiscali che altrimenti non lo sarebbero ([[365]](#footnote-365)).

*il declino dell’elusione*

Nelle aziende, la ricerca della soluzione fiscalmente più conveniente, spingendosi talvolta verso l’elusione, si giustifica in quanto non comporta le alterazioni documentali di cui al par.3.1, e consente di risparmiare imposte in modo legittimo. Su di essa tuttavia si sono scaricate le tensioni dovute alla mancata spiegazione sociale dell’evasione; la sua visibilità appariva quasi come una sfida, attirando facili controlli, dove le imposte recuperate erano presentate come risultato di servizio nelle polemiche sull’evasione in senso materiale (par.4.6 e 5.3). Su elusioni vere o presunte si sono concentrati gli accertamenti tributari, come indicato ai parr.5.17 ss. L’elusione è quindi fortemente diminuita, direi estinta, ed anzi la si contesta dove non c’è per dare un senso alle verifiche sui “grandi contribuenti” di cui al par.5.18; in parallelo, anche per la suddetta concentrazione delle verifiche sull’evasione interpretativa, l’evasione in senso materiale dilaga. Di fatto in molti paesi l’elusione è uno strumento indiretto di politica industriale, che permette di fatto la riduzione del carico tributario su determinate aziende, senza innescare richieste a catena di trattamenti analoghi, come accadrebbe manovrando le aliquote, secondo la stessa logica spiegata al par.1.9. Di fatto l’Italia, con le rigidità suddette, ha perso questa leva, il che rientra negli effetti inconsapevolmente antiaziendali di cui al par.5.19.

*Disapplicazione delle indebite penalizzazioni*

Lo spirito della legislazione vale però anche all’inverso, quando il contribuente incappa in “penalizzazioni fiscali indebite” per via di limitazioni normative con finalità antielusive, di cui in concreto non ricorrono i presupposti ([[366]](#footnote-366)); tali condizioni, con la tipica rigidità legislativa, potrebbero scattare anche quando manca qualsiasi elusione e in tale caso la nostra già citata legislazione antielusiva consente al contribuente di dimostrare che nello specifico non sussiste la “ratio” delle cautele suddette (ottenendone quindi la disapplicazione).

### 3.11. Le varie forme di evasione fiscale nella filiera di produzione-distribuzione della ricchezza

*Evasione e filiera della produzione/distribuzione di ricchezza*

L’economia moderna si articola in numerosi passaggi dalla concezione dei beni o servizi, alla loro produzione, distribuzione e consumo, con attribuzione, a chi partecipa a ciascuna fase, di quote di reddito. In questa filiera ritroviamo quindi le astrazioni economiche cui sono commisurate le imposte. Si tratta, come indicato al par.1.8, di ricavi, costi, redditi, consumi etc., collegati in una filiera, dove si inseriscono l’adempimento o l’evasione fiscale, secondo le varie fasi della produzione e della distribuzione della ricchezza. Può trattarsi, come indicato ai paragrafi precedenti, di evasione in senso di materiale occultamento degli imponibili oppure di forzature nella loro qualificazione giuridica (c.d. “evasione interpretativa”).

*Immediatezza tra evasione e consumo personale*

Questa filiera è impercettibile per artigiani e piccoli commercianti (par.3.13 e 1.7). che nascondono incassi da consumatori finali loro clienti, immettono direttamente i relativi redditi nella propria sfera personale spendendoli per vivere, ad esempio per alloggio, vitto, spese abitative, ricreative e altri consumi o investimenti personali il loro tenore di vita, in consumi o investimenti personali, come le (par.4.2 sull’”evasione di sopravvivenza); la filiera tra “produzione” e “consumo” è qui molto semplice, in quanto appiattita sullo stesso artigiano o piccolo commerciante, una volta come operatore economico e l’altra come consumatore.

*Fondi neri aziendali*

Questa filiera, con le sue possibilità di evasione fiscale, è più articolata invece quando si riferisce ad organizzazioni pluripersonali complesse. Qui l’evasione del ricavo, o il costo gonfiato (par.3.7), non sempre si accompagna all’attribuzione delle relative somme ai titolari dell’azienda dove essa avviene; c’è prima di tutto il caso dei beneficiari “terzi”, come i dipendenti o gli altri soggetti impossibilitati a comparire, di cui al par.3.8 sull’”evasione aziendale”. Può anche verificarsi una prima fase in cui ai ricavi non registrati o ai costi fittizi (“gonfiati”) corrispondono attività aziendali non registrate nella contabilità, come crediti, giacenze di magazzino o depositi bancari intestati a fiduciari o prestanome. Nasce così una specie di “limbo”, in attesa di destinazione, dove al complesso delle attività occulte (cassa, crediti o altro) corrisponde un "fondo nero" ([[367]](#footnote-367)).

Qualche volta queste somme possono anche essere riversate nell’azienda dal titolare, a titolo di finanziamento o di aumento di capitale; qui il conferimento è un indizio della precedente evasione quando il socio non aveva altre dotazioni patrimoniali “ufficiali” da cui attingere([[368]](#footnote-368)), salvo che l’investimento venga effettuato da un fiduciario. L’obiettivo è però di rompere il legame con l’evasione ( c.d. “patrimonializzazione” del reddito evaso). Qualora i controlli raggiungano sia la sfera della società sia quella della persona fisica che ha percepito le somme evase, esistono criteri di coordinamento per eliminare una doppia imposizione (par.7.17).

*L’estero come rifugio delle somme evase*

Questa filiera riguarda anche i rapporti con l’estero, dove l’evasione difficilmente è individuabile indagando sui clienti esteri, perché fuori dal territorio statale i poteri investigativi subiscono intuitive limitazioni, su cui par.5.6. L'estero è quindi, da sempre, un luogo di rifugio rispetto ai poteri autoritativi dello stato, anche in materia tributaria ([[369]](#footnote-369)).

Qui si ritrova la suddetta filiera, in quanto, specie per le "evasioni effettuate attraverso le aziende", nei modi indicati al paragrafo 3.7, la ricchezza evasa "si forma all'estero", in contropartita di presupposti d’imposta sottratti al fisco presso una controparte ubicata in Italia ([[370]](#footnote-370)). Si ricordi il metodo di utilizzare controparti estere, che addebitano costi deducibili “gonfiati”, o addebitano ai clienti ricavi sottratti all'azienda residente ([[371]](#footnote-371)). Quest'evasione internazionale comporta la costituzione di capitali esteri, con somme sostanzialmente evase, ma formatesi secondo regolari canali bancari, a fronte di operazioni formalmente regolari ([[372]](#footnote-372)), di cui riparleremo al par. 7.19. L’“evasione" diventa “internazionale” anche quando commessa in Italia, portando successivamente all'estero la ricchezza non registrata, non immediatamente consumata e quindi materialmente depositata in uno stato diverso.

*Simmetrie della funzione tributaria*

Anche in questo caso la filiera dell’evasione deve ancora concludersi,, in quanto essa può essere individuata nel passaggio successivo, quando le risorse vengono materialmente spese, o inserite nella diretta sfera patrimoniale, del relativo titolare ([[373]](#footnote-373)).

Come si vede la funzione tributaria, intesa come specificazione delle astrazioni economiche di cui al par.1.8, riporta a sistema vicende relative a soggetti diversi, anni diversi, stati diversi, secondo la teoria delle simmetrie della tassazione attraverso le aziende, su cui si veda il prossimo paragrafo.

### 3.12. Riepilogo: Adempimento, evasione e simmetrie della determinazione documentale degli imponibili

***Correlazioni tra i concetti di cui al par.1.8***

E’ possibile una chiave di lettura complessiva della determinazione documentale degli imponibili fiscali, sia per quanto riguarda l’adempimento sia per quanto riguarda l’evasione. Si tratta dei collegamenti tra i concetti economicamente rilevanti cui si riferiscono le imposte, che ci accompagnano dal par.1.8. Esempio macroscopici sono quelli secondo cui i costi registrati, ad esempio per materie prime o lavoro dipendente, sono un indizio dei ricavi ad essi correlati.

***Costi registrati come indizio di ricavi evasi***

Pertanto, quando un operatore registra costi elevati, senza proporzionali

ricavi ad essi collegati, è fortemente sospettabile di aver occultato questi ultimi; certo, sono possibili eventi straordinari, come furti o distruzioni delle merci acquistate, che però dovrà essere il contribuente a dimostrare, trattandosi di eventi anomali, accaduti nella sua sfera individuale, e di cui l’ufficio non può avere alcuna autonoma evidenza. I piccoli commercianti tendono quindi coerentemente ad occultare anche i costi, in modo che non siano un indizio di ricavi non registrati, secondo presunzioni meglio descritte al par.5.13([[374]](#footnote-374)).

***Tendenza a superare di poco il “pareggio fiscale”***

Un simmetrico occultamento di ricavi e di costi contrasta però la tendenza delle organizzazioni, anche piccole, a registrare, per motivi di controllo interno, tutti i costi. Inoltre alcuni costi hanno una loro visibilità intrinseca, come quelli per locazioni e per lavoro dipendente. La tendenza sarebbe quella di registrare un ammontare di ricavi poco superiore a quello necessario a coprire questi costi ([[375]](#footnote-375)). Una volta raggiunto così il c.d. pareggio fiscale, il titolare si dichiarerà un po' di reddito, e il titolare cercherà poi di acquisire in proprio ulteriori ricavi non registrati.

*Squilibri per costi non gravati di IVA (personale, interessi etc.)*

Alcuni costi “visibili” e da registrare , come lavoro e interessi passivi, sono però esclusi da IVA, mentre i ricavi sono generalmente tutti imponibili, Quindi anche il solo pareggio tra ricavi e costi provoca un debito di IVA, il che spinge a evidenziare per primi ricavi verso altri operatori economici([[376]](#footnote-376)), che detraggono l'IVA, e quindi ne subiscono indifferentemente l’addebito, occultando invece i ricavi verso privati consumatori. Si conferma così che l’evasione “da ricavi omessi” deve giungere al consumo finale ([[377]](#footnote-377)) mentre quella “da costi fittizi” o da consumi finali dedotti come costi (par.7.9 sull’inerenza) può collocarsi in qualsiasi stadio della filiera produttiva; quando i clienti finali sono amministrazioni pubbliche che pretendono la regolarità fiscale del pagamento ([[378]](#footnote-378)), l’imponibile può essere nascosto al fisco solo registrando costi fittizi([[379]](#footnote-379)).

Le “frodi IVA” di cui al par.7.3 sono basate sull’asimmetria tra detrazione per il cliente e mancato versamento dell’imposta da parte del fornitore.

*Simmetrie e determinazione contabile degli imponibili*

La determinazione in modo documentale degli imponibili rende palesi alcune logiche delle astrazioni economiche cui le imposte fanno da sempre riferimento (par.1.8). Si pensi alla deduzione dei costi, ma non dei consumi, ai fini della determinazione del reddito ([[380]](#footnote-380)), come pure all’imponibilità di quest’ultimo anche quando erogato da consumatori finali; questi ultimi non deducono la spesa, in quanto “consumano”, ma il reddito dei percettori è imponibile ([[381]](#footnote-381)). Queste correlazioni economiche diventano giuridiche nei limiti dell’interpretazione funzionale di cui al par.3.9 e spiegano perché la determinazione degli imponibili non avviene isolatamente, ma alla luce di collegamenti con eventi passati o futuri, uguali e contrari, in capo agli stessi soggetti o alle loro controparti. Queste correlazioni erano meno forti ai tempi della determinazione valutativa degli imponibili attraverso gli uffici (paragrafo 1.4), dove ogni contribuente veniva considerato in modo tendenzialmente autonomo rispetto agli altri. I meccanismi documentali e ragionieristici della determinazione degli imponibili attraverso le aziende consentono di valorizzare questi collegamenti realizzando una maggiore precisione, e rendono più chiara l’importanza della corretta determinazione delle astrazioni economiche di cui al par.1.8, rispetto al gettito (par.1.2).

*I salti d’imposta e la neutralità fiscale*

Molte evasioni c.d. "interpretative", o anche legittime convenienze tributarie, definite al par.3.9-3.10, si basano su asimmetrie tra regimi tributari di un’operazione in capo ai soggetti che vi partecipano: ad esempio somme esenti per chi le riceve, in quanto considerate fiscalmente irrilevanti ([[382]](#footnote-382)), oppure dividendi o rimborsi di capitale, costituisce talvolta un costo per chi la eroga ([[383]](#footnote-383)). Queste asimmetrie comportano il c.d. “salto di imposta”, talvolta formalmente e sostanzialmente legittimo, per un misto di semplicità determinativa, di favore fiscale o di sfasamento legislativo ( [[384]](#footnote-384)), ma il cui abuso diventa rapidamente elusivo (par.3.10). L’esigenza di “neutralità fiscale” vorrebbe che il carico tributario fosse il medesimo indipendentemente dalle modalità tecniche con cui il reddito o il consumo sono stati realizzati ([[385]](#footnote-385)); non sempre però è così, per le suddette ragioni di semplicità, forfettizzazione o altri contingenti motivi di politica tributaria([[386]](#footnote-386)).

*Simmetrie tra tempi diversi*

Le simmetrie impositive non riguardano solo soggetti diversi, ma anche tempi diversi, come vedremo al capitolo settimo soprattutto per l’imputazione a periodo, di cui al par.7.11 ([[387]](#footnote-387)). Sono intrecci provenienti dalla forza delle cose, cioè dall’oggetto economico del diritto tributario, determinato in modo analitico-documentale, secondo l’ormai nota “tassazione attraverso le aziende”.

### 3.13. Piccolo commercio, artigianato e loro inutile “ragionierizzazione”: il diversivo della “contabilità fiscale”

*Inadeguatezza della determinazione documentale*

Dai paragrafi precedenti già si intuisce perché la determinazione documental-contabile degli imponibili è inefficiente per piccole organizzazioni a gestione padronale, artigiani o professionisti operanti al consumo finale ([[388]](#footnote-388)).; si tratta di circa 5 milioni di soggetti, includendo operatori monoaddetto, con due addetti, spesso il coniuge (impresa familiare) o una cassiera, e una buona quota di quelli fino a 10 dipendenti([[389]](#footnote-389)).

Trattandosi di attività sostanzialmente coincidenti col titolare, senza rigidità gestionali interne è molto facile omettere la registrazione fiscale di ricavi e compensi, agendo cioè “dall’alto”, come indicato al par.3.7;

*Dimensioni individuali e generali del problema*

Gli operatori economici in queste condizioni sono particolarmente numerosi in Italia, dove anche la struttura produttiva risente dello spontaneismo di cui al par.4.1. Questa caratteristica fu semplicemente rimossa dalla riforma tributaria del 1973, che fondamentalmente impose la determinazione documentale e contabile anche a costoro, sancendola esplicitamente anche per chi non *fosse organizzato in forma d’impresa* (par.7.5). Costoro hanno un'azienda in senso meramente materiale, come attrezzature, merci, contratti (par.3.1), senza però la pluripersonalità che rende gestionalmente necessaria la documentazione interna su cui fa affidamento il diritto tributario. Questa equiparazione dell’azienda monoaddetto a quella pluripersonale è un altro riflesso della mancata consapevolezza culturale dell’azienda come aggregazione sociale, su cui rimandiamo al par.3.1.

*L’espediente della contabilità fiscale.*

La particolarità delle aziende a gestione familiare, con pochi addetti, passò in secondo piano rispetto all’interesse del capitalismo familiare italiano a vedersi riconoscere la valenza tributaria della propria determinazione documentale-contabile. In questo modo le aziende a gestione dirigenziale, ma a proprietà familiare, si proteggevano da rettifiche valutative; di tali rettifiche talvolta c’erano anche i presupposti, vista la diffusione, all’epoca, anche presso le aziende organizzate, di significative evasioni in senso materiale, nei modi di cui al par.3.7.

Piccoli commercianti, artigiani e professionisti, anche senza alcuna organizzazione, furono obbligati quindi ad una “contabilità fiscale”, cui non avevano alcun interesse gestionale; da essa infatti erano civilisticamente esonerati in quanto "piccoli imprenditori"([[390]](#footnote-390)). Nacque così “il commercialista del gelataio” o del tassista, con una farsa che ci accompagnerà nel corso di tutto il testo, con le patetiche esaltazioni della contabilità di pasticceri o fruttivendoli, come se attraverso di lei essi potessero diventare un giorno come la Ferrero o Esselunga ([[391]](#footnote-391)).

*Inaffidabilità di una contabilità gestionalmente inutile*

La determinazione documentale dei presupposti economici d’imposta fu resa quindi obbligatoria anche dove mancava la necessità gestionale di coordinare una pluralità di addetti attraverso la contabilità; senza il contrasto di interessi tra gli addetti all’amministrazione aziendale (par.3.1-3.3), non si genera alcuna affidabilità sostanziale dei documenti per il fisco. Mentre nell’azienda pluripersonale il titolare può scavalcare le procedure documentali coi metodi indicati al par.3.7, non ha senso parlare di procedure dove esiste solo il titolare.

*L’equivoco del “commercialista” (rinvio)*

Questa "contabilità fiscale" poteva quindi solo essere demandata a un professionista estraneo all’attività, a differenza dei contabili delle aziende, interessati a controllare incassi e spese. Il commercialista semplicemente prende atto di quanto il piccolo commerciante o l’artigiano gli comunica, senza incentivi ad entrare in argomento, salvi gli opportunismi indicati al par.3.16.

### 3.14. Segue. Sopravvalutazione della funzione tributaria e adempimento relativamente alto di piccoli commercianti e artigiani in sede fissa

*Consapevolezza della determinabilità valutativa*

Benchè la determinazione contabile dei loro imponibili sia inefficace, come indicato al paragrafo precedente, piccoli commercianti, artigiani e professionisti sono consapevoli della tradizionale determinabilità valutativa dei redditi e dei consumi connessi alla loro attività. Inoltre essi sono consapevoli delle segnalazioni specifiche (canoni di locazione, contributi per il dipendente, costi delle utenze elettriche) definite “indizi contabili” al par.5.9. Pur avendo ampi margini per scrivere quello che vogliono sulla “contabilità fiscale” di cui al paragrafo precedente, questi contribuenti sanno bene in quale misura la loro attività è visibile; quando operano in sede fissa, con una stabilità di orario, come quello di apertura degli esercizi commerciali, essi percepiscono che il fisco può comprenderne le caratteristiche esteriori come fanno loro stessi clienti. Per questo gli imponibili da loro dichiarati restano spesso verosimili, come indicato al par.1.7, non per un particolare “senso civico”, come indicato al par.4.5, ma per questa percezione di esposizione ai controlli ([[392]](#footnote-392)).

*Adeguamento dei comportamenti alla percezione della propria visibilità*

Il vincolo che questi operatori avvertono è quindi quello di dichiarare imponibili coerenti con le caratteristiche della loro attività, per quanto percepibili dagli uffici tributari. Per questo l’evasione effettiva, riscontrabile dalle statistiche delle dichiarazioni di questi soggetti, non è così elevata come potrebbe essere in relazione alla sostanziale assenza di controllo valutativo del territorio su queste tipologie di imponibili (par.5.2 e 5.13). Questa consapevolezza di visibilità, benchè “materiale”, cioè “fisico-economica” e non “contabile” (par.1.11) spinge gli operatori in sede fissa a registrarsi fiscalmente, cioè aprire la partita IVA, rivolgersi a un commercialista (par.3.16), presentare le prescritte dichiarazioni (par.3.4), cercando di renderle esteriormente verosimili rispetto all’immagine esterna della propria attività; questa percezione sostituisce in parte l’effetto dei controlli nel modello dell’adempimento fiscale di cui al par.1.5, basato appunto sulle variabili (aliquote, sanzioni e controlli ) dell’autodeterminazione delle imposte o “*tax* *compliance*”. Nella misura in cui il contribuente percepisce la mancanza anche di un’affidabile visibilità economico-materiale il grado di adempimento diminuisce; si pensi a venditori ambulanti ([[393]](#footnote-393)), trasportatori, o prestatori di servizi al domicilio del cliente, come idraulici, elettricisti, o fornitori di vari servizi personali, dalla fisioterapia ai servizi sessuali ([[394]](#footnote-394)).

*Importanza di una presenza valutativa degli uffici tributari*

Se questa predisposizione dei contribuenti, basata sulla visibilità materiale della rispettiva attività, fosse accompagnata dal controllo valutativo del territorio di cui al par.5.7, il problema sociale dell’evasione sarebbe risolto; un certo grado di evasione resterebbe, come dappertutto, ma cesserebbe di provocare lacerazioni sociali che paradossalmente intralciano la funzione tributaria, come indicato ai parr.4.6 e 5.3. Servirebbe solo rendersi conto che, in una qualche pur modesta misura, resta la tradizionale necessità che le imposte siano appunto *imposte*, cioè richieste anche dagli uffici tributari con una sistematicità adeguata al contesto, dove restano, accanto alla determinazione contabile, molte attività per cui sono necessarie stime per ordine di grandezza.

*continuità con le tradizioni della funzione tributaria*

Non si tratta di un’eccezione rispetto alla determinazione documentale dei presupposti d’imposta attraverso le aziende, da mantenere e valorizzare dov’è praticabile con efficienza; si tratta solo di integrarla, ove necessario, con valutazioni per ordine di grandezza appartenenti alla tradizione millenaria della tassazione, come vedremo ai parr.5.7 e 5.9 sul controllo valutativo del territorio e i c.d. “indizi contabili”.

Se alla massiccia offensiva mediatica indicata al par.1.7, si affiancasse un adeguato controllo valutativo sul territorio si sdrammatizzerebbero le tensioni che pervadono il dibattito sociale e rendono inefficiente la funzione tributaria (par.4.6 e 5.3 ss.). E’ uno dei fili conduttori del testo, cioè la necessità di coordinare la determinazione ragionieristica dei tributi, basata sulle aziende, e la tradizionale “determinazione valutativa”, a cura di pubblici uffici.

### 3.15. Diminuzione dell’adempimento quanto manca la sede fissa, anche in relazione al c.d. “lavoro liquido”

***Irrilevanza dell’evoluzione economica***

Qualcuno ha ritenuto che le difficoltà di determinare gli imponibili, descritte ai paragrafi precedenti, sarebbero state risolte con la sparizione di queste categorie, assorbite da aziende pluripersonali organizzate, un po' come la crescita dei supermercati ha diminuito le rivendite di generi alimentari. Le trasformazioni economiche degli ultimi decenni hanno solo sporadicamente confermato queste previsioni, lasciando però spesso le cose come stavano, o addirittura creando nuove attività artigianali, solamente “più tecnologiche” ( 4.0 come talvolta si dice). L’evoluzione tecnologica ha addirittura ampliato le attività di piccolo commercio e artigianato senza sede fissa, per le quali non sussiste la visibilità materiale di cui al paragrafo precedente, come nel caso classico dell’idraulico ([[395]](#footnote-395)). La tecnologia ha insomma qualche volta aumentato la possibilità di piccoli commercianti e artigiani di eliminare un luogo fisico di esercizio dell’attività, passando dalla pubblica via alla rete, con una corrispondente diminuzione di “visibilità fiscale”.

La maturità dell'economia, la delocalizzazione, la crisi del tradizionale lavoro in fabbrica, e i contatti resi possibili dalla rete internet hanno innescato ulteriori attività sfuggenti. Cresce l'area del "lavoro liquido", “a distanza", "da remoto", flessibile (e precario), con molte sfumature e variamente intercettato in modo contabile e documentale.

Al tradizionale “lavoro dipendente a tempo indeterminato” si sono affiancati rapporti instabili, anche quando il cliente è una organizzazione, che procede direttamente al pagamento. ([[396]](#footnote-396)). C’è il lavoratore tecnologico per aziende, spesso sottoposto a ritenute, ma c’è anche chi opera per privati consumatori, c’è chi arrotonda il primo lavoro “ufficiale”([[397]](#footnote-397)), sullo sfondo di un *lumpenproletariat* di marxiana memoria, che si arrangia non si sa come; penso a subaffitti di stanze e bed & breakfast*[[398]](#footnote-398)*, commercio di beni usati, tassisti part time di "*uber*", *foodracer* che consegnano pizze e pasti a domicilio, *fashion blogger*, *trader online* e altre strategie di sopravvivenza alla deindustrializzazione.

***Lavoro liquido e tassazione attraverso le aziende***

Queste nuove attività indipendenti, spesso create dall’estro italiano (par.4.1) non si prestano sempre alla determinazione documentale, e fanno parte di un fenomeno riguardante milioni di individui a reddito zero, o reddito irrisorio, di cui mancano spiegazioni scientifico sociali; è difficile dire come passino il proprio tempo i milioni di soggetti con redditi irrisori, cioè se siano mantenuti dalla famiglia, da redditi soggetti a imposte sostitutive, da regimi forfettari, da attività “sommerse”. E’ certo solo che nei loro confronti non ha senso l’illusoria ”esportazione della contabilità” di cui al par.4.5.

***Rinvio all’evasione di sussistenza ed esigenze di monitoraggio***

Il confronto tra i dati delle dichiarazioni dei redditi, della popolazione e delle partite IVA “ufficiali” (circa 5 milioni) rende chiaro l’intreccio di una serie di concause ad oggi non analizzate. Alcuni di questi soggetti vivono precariamente, altri se la passano meglio di un operaio alla catena di montaggio, senza però una rete efficiente di protezioni sociali ([[399]](#footnote-399)). Con la crisi il “lavoro liquido” non si riduce, ma cresce, consapevole di non avere una “visibilità fisico economica”, e vive l’apertura di una posizione IVA come paradossale “autodenuncia al fisco” di attività altrimenti neppure percepita;; è un altro motivo per combinare indizi contabili, materiali e sul tenore di vita, rilanciando il controllo tributario valutativo del territorio di cui ai parr.5.7 e 5.15.

### 3.16. Gli incaricati privati dell’adempimento tributario e la tassazione “attraverso i professionisti”.

*Gli addetti aziendali alla funzione tributaria*

L’esternalizzazione sui privati dei compiti indicati ai paragrafi precedenti riguarda prima di tutto gli addetti agli uffici contabili di aziende e altre organizzazioni pluripersonali. Essi si danno carico degli adempimenti tributari rientranti nelle loro generali mansioni amministrative. Chi amministra le vendite registra anche l’IVA a debito, mentre le detrazioni sugli acquisti sono stratificate da chi registra le fatture dei fornitori. L’ufficio paghe effettua le ritenute sui redditi erogati ai dipendenti (cfr. paragrafi 3.5, 3.6, 7.3, 7.7) e in genere tutti gli addetti aziendali svolgono gli adempimenti tributari impliciti nei loro compiti. Il coordinamento e la responsabilità ultima sono del direttore amministrativo (par.3.2), raramente coadiuvato, nelle aziende più grandi, da un “addetto fiscale” interno o da consulenti esterni per questioni fuori dalla *routine*.

*Assistenza esternalizzata*

Man mano che le dimensioni aziendali diminuiscono, gli adempimenti suddetti vengono proporzionalmente esternalizzati, fino ai commercialisti e ai centri contabili di piccoli commercianti, artigiani e professionisti. Mi sentirei di stimare in oltre centomila addetti a tempo pieno, se si tiene conto degli iscritti all’albo dei commercialisti al netto di chi non si occupa di questioni tributarie, ma aggiungendo iscritti ad altri albi [[400]](#footnote-400) che invece se ne occupano, nonché i loro collaboratori adibiti alla materiale raccolta e registrazione dei documenti (ad es. la classica figura della “segretaria del commercialista”).

Quale che sia il coinvolgimento del professionista, c’è una differenza fondamentale rispetto al suddetto personale amministrativo interno, con responsabilità di gestire rapporti e risorse finanziarie aziendali. Al professionista, estraneo all’attività, vengono semplicemente indicati dal cliente i dati su cui elaborare l’inutile “contabilità fiscale” (parr.3.13-3.14). Egli non ha motivo di avere una conoscenza formale di dati collocati nella sfera del cliente, in una fase anteriore all’intervento professionale, anche se proprio in essa avviene l’evasione. E’ infatti il cliente a maneggiare incassi e pagamenti, conoscendo i modi empirici di nasconderli al fisco (par.3.7 e 5.13) in relazione alla loro “visibilità” e determinabilità tributaria, dipendente dalla natura dell’attività e dai rapporti con clienti e fornitori, modalità di incassare, etc.. Non c’è quindi motivo per condividere le modalità di evasione in senso materiale coi commercialisti, i quali spesso dichiarano di aver appreso dalle confidenze dei clienti i modi in cui i medesimi nascondevano i presupposti economici d’imposta ([[401]](#footnote-401)). E’ rarissimo quindi il coinvolgimento attivo del professionista nell’evasione, come quando procura false fatture, aiutano a svuotare società o intrecciano rapporti opachi (par.5.11) con uffici e giudici tributari[[402]](#footnote-402).

*Impulso dei professionisti all’adempimento e rare eccezioni*

La massa dei professionisti, quindi, gestisce *l'adempimento* e spinge i clienti ad *essere quantomeno credibili*. Ciò sia perché in questo modo i professionisti valorizzano il proprio intervento tecnico, un po' come fanno i medici per il rischio e la gravità delle malattie; in questo modo essi evitano anche recriminazioni in caso di indagini fiscali, che il professionista dovrebbe gestire senza adeguato compenso. I professionisti contribuiscono così alla sopravvalutazione dei controlli di cui al par.1.7.

Solo quando attestano la regolarità formale di alcuni documenti (c.d. *visto di conformità*) i professionisti suddetti sono coinvolti nella correttezza dei dati dichiarati, ma si tratta di aspetti formali, riguardanti i documenti delle detrazioni e degli oneri deducibili di cui al par.9.3, nonché i crediti tributari oggetto della *compensazione* amministrativa di cui al par.3.4. A parte questi coinvolgimenti il rapporto privatistico di prestazione d’opera tra cliente e professionista è del tutto autonomo rispetto a quello del primo con gli uffici finanziari. Saltuariamente le cronache raccontano di truffe organizzate da professionisti che si appropriano delle somme affidate loro per pagare le imposte da clienti troppo ingenui.

*Utilità e disagio dei professionisti*

Nel suo insieme sull’elevato numero di professionisti del settore ricade la confusa e istintiva tendenza (par.4.5, ma anticipata al par.3.13) a *esportare* la determinazione ragionieristica degli imponibili dove non esistono uffici contabili, con le loro economie di scala. L’idea del cittadino contribuente, che dovrebbe determinare da solo le proprie imposte ([[403]](#footnote-403)), si intreccia confusamente con adempimenti contabili e documentali molto complessi, anche se su importi insignificanti. L’impossibilità di piccoli commercianti, artigiani e consumatori finali di trasformarsi nei ragionieri di sé stessi, costringe i professionisti ad adempimenti molto complessi rispetto alle cifre coinvolte. Quest’impegno non è compreso dai piccoli commercianti e artigiani assistiti, che comunque non sono in condizioni economiche di ripagarlo; il costo dell’inutile “contabilità fiscale” di cui al par.3.14 pesa infatti in misura proporzionalmente maggiore quanto minori sono le operazioni da registrare. Esso comporta comunque un investimento di tempo, poi non sfruttato su larga scala.

*Il disagio dei professionisti*

Dire che la complicazione tributaria sarebbe ispirata dai professionisti, per averne vantaggi economici, è quindi assurdo, anche perché sopravvaluta la capacità di pressione politico-mediatica della categoria ([[404]](#footnote-404)). L’assistenza contabile-dichiarativa diventa invece sempre più *ambulatoriale*, simile a quella dei “CAF-Patronati”, coi contribuenti disposti a spendere al massimo, per un consulto, quei 50/100 euro corrispondenti appunto a una visita medica. Anche le aziende organizzate vedono sempre più i temi tributari come seccature di cui trasferire in blocco la responsabilità a strutture professionali organizzate, ritirandosi nella *routine* di cui all’inizio del paragrafo, dopo che è svanita l’illusione di ridurre legalmente il carico tributario con le pianificazioni fiscali aggressive di cui al par.3.10 sull’elusione ([[405]](#footnote-405)).

*Malesseri professionali e prospettive*

La professione diventa così un logorante percorso a ostacoli, dove ogni volta si riparte da zero, con trappole e rischi di obiezioni estemporanee. Non a caso sempre più professionisti “diversificano” in settori non tributari, o cercano lavoro dipendente nel settore, come funzionari aziendali o degli uffici tributari, con uno stipendio modesto, ma certo. E’ una riprova di quanto diciamo dal par.1.3 su come la mancata spiegazione sociale della funzione tributaria danneggia il diritto come tecnica; quest’ultima si disperde in sottigliezze fuori dal controllo sociale, cui ormai anche i tecnici si appassionano poco e interloquiscono ancora meno; sono ormai trascurabili i tecnici che si interessano di questioni su cui non hanno interessi professionali. L’interlocuzione avviene solo tra chi ha avuto problemi del tutto identici e nessuno si cura più di sapere per il gusto di sapere, con l’attenzione solo a quanto può dare ritorni economici, nell’autoreferenzialità professionale di cui al par.4.4.

Solo attraverso spiegazioni sociali della funzione tributaria potrà essere valorizzato il ruolo ineliminabile dei consulenti nella determinazione ragionieristico-contabile dei presupposti economici d’imposta. Ne parleremo al prossimo capitolo.

### CAPITOLO 4 PERCEZIONI E SPIEGAZIONI SCIENTIFICO SOCIALI DELLA PUBBLICA OPINIONE SULLA FUNZIONE TRIBUTARIA

Sintesi. Le dimensioni e la percezione sociale dell’adempimento e dell’evasione (par.4.1-4.2) rendono da decenni necessaria una spiegazione sociale d’insieme della funzione tributaria. Questa non è giunta per ragioni più generali, relative alla frammentazione degli studi sociali, alla loro ispirazione alle scienze della materia e al modo in cui rispetto ad esse si è posto il diritto. Quest’ultimo, ancorato alla tradizione tecnica privatistico-giurisdizionale, non si è esteso allo studio sociale delle pubbliche funzioni in generale, compresa quella tributaria (par.4.3). Questa mancata spiegazione scientifico sociale da parte della relativa accademia, non è stata a maggior ragione fornita dagli economisti, dai professionisti, dalle istituzioni , dalle aziende, dai mass media (par.4.4). Gli interessati alla funzione tributaria nella pubblica opinione hanno quindi cercato di fare da soli, autoproducendo le risposte sensate, ma semplicistiche, indicate al par.4.5. Ne è derivata una schizofrenia sociale che ha prodotto lacerazioni di vario tipo, esaminate al par.4.6. Dopo aver indicato alcune caratteristiche metodologiche del sapere umanistico sociale in genere, come la pluralità dei livelli di interlocuzione, l’accessibilità, il rapporto col sapere comune e i compiti di coordinamento degli studiosi, il par.4.7 individua le prospettive dello studio sociale della funzione tributaria, con spunti sulla sua più proficua collocazione accademica.

### 4.1 L’opinione pubblica come riferimento della funzione tributaria e il suo disorientamento

*Importanza della pubblica opinione*

Le sperequazioni di cui al paragrafo precedente, connesse alla diversa determinabilità dei presupposti economici delle imposte, sono variamente avvertite dal punto di riferimento delle funzioni pubbliche, cioè la pubblica opinione. Quest’ultima esiste sempre, in modo diverso, anche nelle dittature, perché nessun assetto politico sopravvive senza una base sociale; nella misura in cui quest’ultima è insoddisfatta dei governanti, tendono ad autoprodursi malcontento, complotti o rivolte ([[406]](#footnote-406))**.** Oggi come ieri le opinioni pubbliche esprimono quella che potremmo chiamare “intelligenza collettiva”, il “nous” degli antichi greci, cui inevitabilmente guardano la politica e i pubblici uffici, come indicato al par.5.3.

*Ampliamento e settorializzazione*

Con la formalizzazione della “sovranità popolare”, libertà di parola ed organizzazione politica, alfabetizzazione, maggior tempo libero, interazione su *media* e social, la pubblica opinione è molto numerosa e articolata. Proprio per questo non tutti possono interessarsi parallelamente di tutti i vari temi della convivenza sociale. Su ciascuno di essi, compresa la funzione tributaria e l’evasione, troviamo diverse sensibilità, attenzioni, bagagli culturali, in relazione alle circostanze di tempo e di luogo. Si crea così, anche sul fisco, un’opinione pubblica di settore, aggregata per interessi conoscitivi, fascino tematico, esperienze lavorative, narrazioni politico-sociali, audience mediatica (par.4.4), didattica e ricerca sociale, etc. Al suo interno si intrecciano prospettive di analisi ed embrioni di spiegazioni, che gli studiosi sociali, come vedremo al par.4.7, dovrebbero coordinare; ciò significa dare a tutti coloro che si interessano al tema riscontri proporzionali alla propria prospettiva, bagaglio culturale e curva d’attenzione. Nella misura in cui ciò si verifica è possibile chiedere a chi s’interessa al tema di documentarsi e a chi non s’interessa di non atteggiarsi a esperto.

*Radici storico formative e spontaneismo creativo*

Tutte le pubbliche opinioni di settore hanno però i caratteri spazio temporali comuni della pubblica opinione in senso generale. Quest’ultima non dipende da caratteristiche genetiche, come vorrebbero i vari “razzismi” e “autorazzismi”, ma storiche, culturali e religiose. Esse in Italia sono più eterogenee rispetto ad altri più antichi stati nazionali europei. Ne è derivato un rapporto tra individuo e società che potremmo chiamare di spontaneismo creativo, anche per una formazione molto umanistico letteraria e la generale autoreferenzialità degli studi sociali, di cui al par.1.5 di studi sociali e diritto, citato in premessa.

*trascuratezza per le organizzazioni plurispersonali*

Questo “spontaneismo creativo” è fatto di immaginazione, improvvisazione, fantasia, ed è apprezzato all'estero, dove può essere preso a piccole dosi, calandolo su società più organizzate, ma meno creative. Il lato negativo è proprio la facilità di entusiasmarsi, improvvisandosi esperti di qualsiasi argomento si parli, anche sui mezzi di informazione o in rete; è forte la tendenza a sentirsi economisti se si parla dell’Euro, allenatori della Nazionale se si parla di calcio, ed tributaristi se si parla di evasione fiscale ([[407]](#footnote-407)).

Ne nascono bisticci, malesseri e confusione, che raffreddano gli entusiasmi e spingono a ripiegare sul proprio *particulare* ([[408]](#footnote-408)), a danno della capacità di *fare squadra* , anche per la mancata spiegazione delle aziende come gruppi sociali pluripersonali, che ci accompagna dal capitolo terzo. La suddetta tendenza a improvvisare, mostrando di saperla lunga, riemerge incolpando degli irrisolti malesseri immaginifici capri espiatori ([[409]](#footnote-409)),.

*Necessità di spiegazioni e danni dell’autoreferenzialità*

Invece di trovare una sintesi, le varie tendenze di opinione sulla funzione tributaria, s’intrecciano confusamente tra loro, appaiono e scompaiono. E’ un riflesso particolare dell’autoreferenzialità degli studi sociali di cui al paragrafo 1.5 di Studi sociali e diritto citato in premessa. La conseguenza sono le divagazioni e le polemiche di cui ai prossimi paragrafi.

### 4.2 Le reazioni sugli effetti economici delle imposte e la “pressione fiscale”

*Reazioni economicistiche*

Nella pubblica opinione, una prima reazione alle sperequazioni provocate dalla diversa determinabilità dei presupposti economici d’imposta riguarda le imposte in generale. Il dibattito sociale tende cioè confusamente a divagare sulla destinazione delle imposte, cioè l’efficienza della spesa pubblica", da esse finanziata in massima parte. La mancanza di spiegazioni sociali sul tema circoscritto della diversa determinabilità dei presupposti economici d’imposta spinge a divagare genericamente su temi non pertinenti; è una reazione tipica dello spontaneismo creativo italiano di cui al paragrafo precedente, che si ritiene in dovere di esprimere le proprie soluzioni, soprattutto nella misura in cui non ha capito il problema.

*A un problema giuridico-sociale*

Riflessioni di tipo economico sono invece fuori luogo davanti a sperequazioni eminentemente giuridiche, in quanto la diversa determinabilità della ricchezza interferisce con l’esercizio della funzione pubblica tributaria. Tuttavia la prospettiva giuridica qui rilevante non è tecnico-casistica, ma di studio sociale, come quella economica, ed è quindi utile qualche coordinamento tra prospettiva economica e giuridica di analisi della tassazione; ciò anche per anticipare rispetto al prossimo paragrafo gli equivoci dell’accademia del diritto tributario sul c.d. “metodo giuridico”, rispetto all’analisi economica.

*Diversità di prospettive*

La spesa pubblica, con la discussione sui pregi e i difetti dell’intervento pubblico, finanziato in buona parte con le imposte, è un “dato esogeno”, collocato a monte della funzione tributaria; quest’ultima riguarda infatti la determinazione dei presupposti economici cui sono commisurate le imposte. L’intervento pubblico dipende ovviamente dai bisogni pubblici, e da loro variabili contingenti. Il modo in cui vengono soddisfatti tali bisogni potrebbe essere efficiente, a fronte di una funzione tributaria inefficiente, e viceversa, con infinite combinazioni. Ciò in quanto la spesa pubblica non è valutabile nel suo insieme, ma dipende dalle spiegazioni sociali sulle sue singole funzioni e dal controllo sociale della pubblica opinione su di esse, come indicato al par.5.3.

*L’intermediazione pubblica e il minor controllo sociale*

Esiste tuttavia un denominatore comune di tutte le funzioni pubbliche, rispetto alla soddisfazione dei bisogni con criteri di mercato, cui non a caso si ispira il principio del beneficio (par.1.2). A parità degli altri fattori, l’intervento pubblico evita il controllo sociale di clienti paganti, che ne valutano l’efficienza; il finanziamento da parte di soggetti diversi dagli utenti indebolisce il controllo sociale di questi ultimi dando luogo a un rapporto trilaterale “intermediato” dallo stato. Lo *stato appaltatore*  preleva risorse dal settore privato, a debito o con imposte, poi paga fornitori privati per svolgere funzioni pubbliche, con un notevole aumento dei c.d. “costi transattivi”([[410]](#footnote-410)) e minor controllo sociale. Riflessioni di questo tipo giustificano il c.d. "principio di sussidiarietà, adottato anche dall’Unione Europea (par.2.6 e volume di economia pubblica citato in premessa) sulla residualità dell’intervento pubblico, limitandolo a dove i privati non riescono ad organizzarsi adeguatamente. Sono questioni che travalicano la funzione tributaria, in quanto attengono alla capacità organizzativa dei pubblici uffici. La valutazione di efficienza comparativa tra pubblico e privato non è infatti data una volta per tutte e dipende sia dai compiti da svolgere sia dallo spirito di iniziativa e dal senso di responsabilità dei pubblici uffici. Tali profili a loro volta dipendono dalla spiegazione e dal controllo sociale delle funzioni sottostanti, come spiegato in via generale al par.3.7 e seguenti di *Studi sociali e diritto*, citato in premessa.

*c.d. redistribuzione e dinamicità della ricchezza*

Le risposte politiche ai problemi di studio sociale giuridico si trovano anche in chi sostiene le imposte con argomenti *redistributivi* , dietro i quali si intravedono concezioni preindustriali sulla redistribuzione delle terre, come fattore produttivo, mentre il moderno valore aggiunto (par.1.8) non è un’entità statica da spartire, ma da riprodurre costantemente. La redistribuzione evoca tuttavia, in genere senza saperlo, motivazioni profonde di coesione sociale, sulla necessità di una partecipazione diffusa all’attività produttiva e alla ripartizione dei suoi frutti. Intendendo invece superficialmente la redistribuzione come impoverimento dei ricchi a vantaggio dei poveri, si dimentica che questi ultimi sono enormemente più numerosi dei primi, col rischio di una disorganizzazione che porta all’uguaglianza nella povertà, ma sono temi estranei alla funzione tributaria, e su cui rinvio al volume di economia pubblica citato in premessa. Lo stesso vale per la riduzione delle imposte, come stimolo alla produzione, che invece ha bisogno di ben altri incentivi, prima di tutto culturali. Essi sono a costo zero, e si basano sulla comprensione del ruolo delle aziende pluripersonali come gruppi sociali, spiegato al capitolo 3 nei suoi incontri con la funzione tributaria, ma valido a sotto tutti i profili negli studi sociali, e da estendere anche ai pubblici uffici, coi distinguo di cui al par.5.3.

*La pressione fiscale come dato macroeconomico*

Un dato economico da contestualizzare per lo studio sociale della funzione tributaria è invece la c.d. "pressione fiscale". Si tratta di un rapporto percentuale tra gettito tributario e PIL, oscillante in Italia da anni attorno al 43%. Essa esprime la percentuale di reddito nazionale assorbita dai tributi, cioè il peso dell'intervento pubblico in economia. Essa non indica però la qualità e quantità dei servizi pubblici, che potrebbero essere efficientissimi, anche a fronte di una pressione fiscale alta, generando il consenso sociale per molto tempo esistito in molte democrazie nordeuropee del “welfare”.

*Suoi altri limiti informativi*

La pressione fiscale, come dato macroeconomico, non ha nulla a che vedere con stime sul "peso dei tributi" su una famiglia media, con un certo reddito, certi consumi, un certo assetto patrimoniale.

Essa non fornisce poi alcuna informazione sulla c.d. "perequazione" tributaria, cioè la distribuzione del carico tributario tra varie categorie di contribuenti in termini di corretta determinazione degli imponibili; anche una pressione fiscale bassa può essere squilibrata a danno di qualcuno, e a favore di altri, mentre una pressione alta può essere ben ripartita.

### 4.3. Mancate spiegazioni sociali della funzione tributaria da parte di un’accademia a matrice privatistico-giurisdizionale

*Spiegazioni scientifico sociali e forme di sapere*

La diversa determinazione dei presupposti economici d’imposta richiede spiegazioni giuridiche, che però restano spiegazioni sociali, dirette all’opinione pubblica di settore, fatta dagli interessati all’argomento, per molteplici ragioni che travalicano quelle strettamente tecniche. Benchè gli economisti, come indicato al par.4.2, non siano in grado di offrirle, in quanto giuridiche, per elaborarle non basta la prospettiva tecnica del diritto. Quest’ultima deve invece inserirsi negli studi sociali, su cui rinvio al volume Studi sociali e diritto, citato in premessa. La tecnica giuridica non basta a fornire queste spiegazioni sociali, in quanto le presuppone, nel senso di averne bisogno essa stessa. La tradizione privatistico giurisdizionale, infatti, che ci accompagna dal par.1.3, nasceva infatti nell’esperienza concreta dei rapporti sociali, delle negoziazioni, delle forme di appartenenza, delle reciproche pretese, dei risarcimenti, delle eredità e via enumerando. Il comparto privatistico-giurisdizionale non richiede insomma spiegazioni sociali in quanto vive immerso in esse, e nelle regole che vi innestano i valori del gruppo, raffinati nella tradizione tecnico giuridica e le regole provenienti dalla politica. A questo contesto si addice la figura tecnica del “giurista interprete”, magari molto raffinato, ma che non si pone il problema delle spiegazioni sociali.

*studi sociali scienze fisiche e diritto*

Questi ultimi, dal canto loro si trovavano tra tradizioni metafisico filosofiche, le scienze della materia e il fascino di collegamenti socio-antropologici, storicistici e psicologistici che *spiegavano qualcosa* , senza fornire indicazioni metodologiche. Era naturale che il diritto valorizzasse la propria matrice tecnica equiparando, col positivismo [[411]](#footnote-411) , il c.d. “dato normativo” al dato naturale. Ci si ispirava così alle scienze della materia, mantenendo la tradizione, soprattutto privatistico-giurisdizionale, del giurista come conoscitore di “materiali normativi”; si tratta di legislazione ([[412]](#footnote-412)), sentenze, atti di istituzioni interne e sovranazionali. Si pensava così di giungere a una *Teoria pura del diritto* ([[413]](#footnote-413)) non contaminata da “credenze”, cioè indimostrabili giudizi di valore.

*Matrice privatistico giurisdizionale dell’accademia tributaria*

In quest’ambiente culturale l’accademia del diritto tributario fu avviata da studiosi provenienti dalla procedura civile, come Micheli e Allorio, mentre l’impostazione forense è radicata in altri ambienti accademici, come quello facente capo a Uckmar. La loro condivisibile ricerca di un “metodo giuridico”, rispetto alle impostazioni economicistiche di cui al par.4,2, portò alla spiegazione del diritto tributario con istituti privatistici, come il diritto di credito (del fisco), il "debito" (del contribuente), il "rapporto giuridico di imposta", la fantomatica "obbligazione tributaria"([[414]](#footnote-414)), la natura del processo tributario. Nella stessa linea si affrontarono temi come le dichiarazioni fiscali (par.3.4), la sostituzione di imposta (par.3.6), la nullità degli atti impositivi (par.6.1), le circolari interpretative (par.5.4), l’onere della prova (par.6.2) nel contenzioso amministrativo e giurisdizionale. Dopo l’insuccesso delle suddette spiegazioni globali privatistico giurisdizionali ci si è dispersi sugli innumerevoli dettagli del diritto tributario sostanziale; si parlava di diritto tributario dell’impresa, internazionale, della famiglia o dell’ambiente, senza essersi chiariti la funzione tributaria, nel senso di cui al par.1.3. Farlo poteva forse apparire non scientifico o, come si diceva *sociologico* in quanto “privo di base normativa”. Quest’ultima tuttavia non offre spiegazioni sociali, e se queste mancano l’opinione pubblica e il legislatore si confondono, come rilevato al par.2.4. ([[415]](#footnote-415)).

Fu trascurata la matrice amministrativistica della funzione tributaria, e il suo oggetto economico, inteso come specificazione giuridica dei noti presupposti d’imposta. Si ripropose quello che già accadeva per il comparto privatistico giurisdizionale, in bilico tra tecnicismi di dettaglio e divagazioni sociopolitiche sulla “giusta imposta” ([[416]](#footnote-416)).

*la “scientificità esteriore”*

Le spiegazioni sociali della funzione tributaria avevano bisogno di una sensibilità tecnico-giuridica, di cui gli economisti e altri erano come detto privi, ma anche di una prospettiva di studi sociali. In quest’ultima i giuristi avrebbero dovuto riposizionarsi, rivolgendosi a interlocutori privi di problemi tecnici e spesso addirittura *non tecnici*, con desideri conoscitivi, non di soluzione di problemi pratici. E’ mancato semplicemente questo rovesciamento di prospettiva, col bagaglio tecnico del giurista finalizzato a costruire spiegazioni sociali, senza cadere nella politica. La metodologia privatistico giurisdizionale, la più

distante dalla prospettiva di studio sociale, ha continuato a postulare ipotetici significati reconditi del “dato normativo”; non si è preso atto di quanto esso di frequente fosse oscuro anche a chi l’aveva redatto, e che l’ambiguità fosse un modo di gestire la confusione e le aspettative sociali su un intervento legislativo, come indicato al par.2.4. La teoria del significato oggettivo delle leggi e delle sentenze, a prescindere dalle intenzioni dei redattori, va estesa fino ad accettare l’idea che esse siano discorsi in tutto o in parte dovuti solo al disorientamento e alla necessità ambientale di prendere una qualche posizione. La prosa giuridica tende così ad esprimersi per riferimenti, interpolati con retroscena economico-politico-sociali, eruditi riferimenti storico-dottrinali, anticipazioni scaramantiche di possibili obiezioni, persino con occasionali ammiccamenti al senso comune ([[417]](#footnote-417)). Questi discorsi vagamente in tema, ma senza reale filo logico, il cui senso pian piano sfugge fino a svanire del tutto, possono definirsi scientificità esteriore; si tratta di quello che resta del diritto come tecnica quando manca una spiegazione sociale della funzione pubblica sottostante. Si perde così la socialità del discorso riaffermando l’avvocatesco aforisma “se non puoi convincerli, confondili” ([[418]](#footnote-418)).

*Impossibilità di critica*

La loro estraneità alle categorie logiche del vero e del falso, impedisce di valutarle nel merito ([[419]](#footnote-419)) e mette in difficoltà l’interlocutore se l’autore ha un minimo di accreditamento accademico, professionale o editoriale. In tali casi affermare l’inconsistenza del discorso espone all’accusa di non averne capito un ipotetico senso profondo, con recriminazioni ([[420]](#footnote-420)) e ritorsioni capitate anche a chi scrive; è quindi più facile imitare che contrastare questa tendenza, cui spesso i giovani devono adeguarsi per evitare ostracismi, parlando per fumosi riferimenti e nascondendo i ragionamenti, in una sorta di *autocastrazione* espositiva, come gli antichi sacerdoti di Cibele. Non a caso i discorsi più confusamente allusivi superano per mera “assonanza con la scientificità esteriore” le "peer reviews" delle riviste accademiche; in esse si accumulano articoli cui nessuno è interessato, della cui mancanza di senso logico nessuno si accorge*,* forse neppure agli autori, costretti a scriverli solo per ragioni di carriera, in un’accademia ormai burocratizzata[[421]](#footnote-421). Gli scritti provvisti di un senso compiuto, in quanto comprensibili, sono in quanto tali più facilmente criticabili, anche strumentalmente ([[422]](#footnote-422)). Vi contribuiscono la tradizione tortuosa del linguaggio tecnico, il suddetto pregiudizio che le regole abbiano comunque un senso inespresso, il preconcetto *scientista*  secondo cui il discorso incomprensibile ai più è scientifico, mentre quello chiaro è bollato come “divulgativo”, come vedremo al par.4.7.

*Inconvenienti scientifico-formativi*

La scientificità esteriore rallenta la capacità del diritto di essere anche studio sociale, tra l’altro in chiave storica, comparata e internazionalistica. Essa rende anche più nozionistici e casistici gli studi giuridici, mortificando la tradizionale componente espositivo dialettica del diritto, che dall’oratoria forense si trasmetteva alla pubblicistica [[423]](#footnote-423).

Mancano così i contenuti su cui aggregare gli studiosi, arginando relazionalità, gelosie, dispetti, ripicche, e altri atteggiamenti che trasformano le accademie in autoreferenziali *cattedrifici* ([[424]](#footnote-424)). Indicheremo al par.4.7 alcune vie d’uscita, dopo aver ribadito ai paragrafi seguenti l’inadeguatezza di varie supplenze allo studio giuridico-sociale del settore.

### 4.4. *Segue*: Inadeguatezza delle spiegazioni economiche, professionali, istituzionali, aziendali e mediatiche.

***Reazioni alla mancanza di spiegazioni:le supplenze***

La mancanza di spiegazioni sociali della funzione tributaria alimenta estemporanee supplenze da parte di chiunque abbia tempo, voglia, convenienza o opportunità di farsi sentire nel dibattito; ciò anche secondo lo spontaneismo creativo di cui al par.4.1, che spinge a calarsi rapidamente nel ruolo degli esperti. Chiunque prenda, come pietra di paragone per spiegarsi la funzione tributaria, un manuale accademico, al di là dei tecnicismi, pensa di avere lui qualcosa da insegnare sul piano dello studio sociale; la reazione è quindi “se questi sono i professori allora può esserlo chiunque abbia un minimo di cultura generale e capacità espositiva. Se quindi l’*accademia non spiega, chiunque ne abbia l’occasione si cimenta col tentativ*o senza criticarla, perché facendolo ne ammetterebbe la necessità. L’accademia, pur non legittimando sé stessa, legittima quindi gli altri, cioè studiosi sociali non giuristi, giornalisti, esponenti politici, di categoria, della letteratura o dello spettacolo, in un’inevitabile improvvisazione proprio per l’occasionalità dei relativi interventi ([[425]](#footnote-425)).

***Inadeguatezza del sapere economico***

La supplenza con matrice più accademica è proprio quella degli economisti, di cui abbiamo già al par.4.2 rilevato l’inadeguatezza in quanto priva di familiarità coi concetti giuridici. Inoltre lo studio economico si è invorticato nella spirale dei modelli formali di una sorta di “sociomatematica” derivante dall’ispirazione alle scienze fisiche. Le variabili incompatibili con la purezza formale del modello sono semplicemente rimosse, come le modifiche comportamentali dovute all’inserimento degli individui nelle aziende. Ne è derivata una crisi reputazionale cui l’economia risponde col nuovo mito *scientista* dell’asettica ricerca di verità occulte nel “dato sociale”, cui invece lo studio sociale deve guardare nei modi di cui al par.4.7.

*Inadeguatezza della tecnica rispetto alle spiegazioni sociali*

I tecnici del settore tributario (par.3.16) sono invece, al contrario degli economisti, troppo immersi nella casistica professionale per dare una spiegazione scientifico sociale della funzione tributaria; elaborare una visione d’insieme unendo innumerevoli dettagli, arrivando a uno studio sociale dalla tecnica, è più arduo che inserire quest’ultima in una cornice di studio sociale. Estrarre quest’ultimo solo dalla pratica richiederebbe una casistica immensa e tempo di teorizzazione illimitato. Del resto i professionisti non hanno mai dovuto il loro successo all’elaborazione di spiegazioni sociali, ma a relazioni pubbliche con appendice tecnica, gestione delle asimmetrie informative con la clientela. Quest’ultima, come in tutti i servizi complessi, valuta secondo vaghe percezioni, ed è vista come fonte di reddito, se non come pollo da spennare ([[426]](#footnote-426)). La confusione sociale si trasmette alla c.d. “pubblicistica pratica”, appiattita sui materiali normativi e i loro contorti tecnicismi, letterariamente inadeguati ([[427]](#footnote-427)). E’ una pubblicistica promossa da aziende commerciali, spesso fornitrici anche di software contabili, banche dati, formulari ed eventi formativi; i primi esempi furono Pirola e Buffetti, poi Ipsoa-wki, Sole24 ore e simili. Si tratta di operatori commerciali senza competenza per un controllo diretto del contenuto degli scritti, che ricorrono a “autori di fiducia” selezionati in campo professionale, desiderosi di farsi “lanciare” per ragioni in senso ampio “promozionali”. Dopo l’era dei “quotidiani per professionisti”, dove il sensazionalismo mediatico (cfr. al termine di questo paragrafo) si intrecciava col tecnicismo in uno strano ibrido (cfr. Norme e tributi del Sole24 ore e Italia Oggi), si moltiplicano i blog tecnici online come “Eutekne”, “My solution” e tanti altri. Questa pubblicistica cerca di accreditarsi con l’ansia delle “novità”, secondo cui *in diritto tributario tutto cambia* , in un compulsivo *aggiornamento del nulla* , che ostacola la sedimentazione dei concetti, delude i lettori e cannibalizza se stesso, disincentivando l’acquisto di ciò che poco dopo sarà inutile. In assenza di spiegazioni sociali di base, compendi riassuntivi per esami e concorsi stratificano aggiornamenti senza più nulla di umano e la pubblicistica tecnica è letta controvoglia solo da chi ha specifici motivi professionali. La carenza di spiegazioni sociali si riflette sulla tecnica e ne limita l’influenza politico sociale e la rappresentatività ([[428]](#footnote-428)).

***Inidoneità di supplenze politico-istituzionali e aziendali***

Spiegazioni scientifico sociali della funzione tributaria non possono giungere neppure dalle autorità, con preoccupazioni essenzialmente “pratiche”, senza funzioni didattico-formative né tempo per esercitarle; impegnarsi in questo senso, del resto, non conviene ai vertici dei pubblici uffici, in buona parte per le stesse ragioni per cui non conviene alla politica ([[429]](#footnote-429)); c’è il rischio di essere fraintesi e contestati, anche strumentalmente, da una parte delle tendenze intrecciate sugli specifici temi nella pubblica opinione (par.4.1); quest’ultima inoltre, dal potere “politico-amministrativo”, non si aspetta spiegazioni, ma azioni, e “agire spiegando”, è molto complesso.

Infine c’è il motivo opportunistico secondo cui la mancanza di spiegazioni, la crisi dei saperi, diminuisce il controllo sociale. Ciò aumenta il peso di chi detiene poteri ([[430]](#footnote-430)), la soggezione dei privati rispetto ai pubblici uffici, e i margini di manovra di chi al loro interno opera in modo opportunistico; l’incertezza del diritto di ritorno, connessa alla mancanza di spiegazioni sociali, e quindi di controllo sociale (par.5.3), esalta, anziché limitarlo, il potere delle autorità. Non si vede quindi perché esse dovrebbero esporsi in spiegazioni sociali faticose, estranee al loro compito e criticabili, per contrastare una confusione tutto sommato per esse conveniente ([[431]](#footnote-431)).

Le aziende, gruppi sociali aggregati dal prodotto, cioè banalmente detersivi, magliette e altre merci, non hanno motivo di disperdersi in spiegazioni sociali; l’Italia del capitalismo familiare (par.3.1) neppure ha colto l’idea di azienda come gruppo sociale ([[432]](#footnote-432)). Invece di valorizzare il proprio ruolo tributario, le aziende procedono in ordine sparso, cercando vantaggi fiscali settoriali, come normette di favore (tipo “superammortamento”, “patent box”, *welfare aziendale* , ACE o altri contentini) barattando il riconoscimento di ruolo sociale per un piatto di lenticchie (cfr. il post “Aziende in ordine sparso al macello” in wwwfondazionestuditributari.com). Invece di fare fronte comune in nome dell’idea di azienda, esse si disperdono in miopi bisticci, come i capponi di Renzo di manzoniana memoria, senza consapevolezza di essere un “gruppo sociale”, una sorta di “bene comune”. Lo stesso per le associazioni di categoria (Assonime, Ania, Abi, Confcommercio, etc.) che giocano di rimessa rispetto all'iniziativa politico-amministrativa di cui al par.2.4.senza fare gruppo, con gelosie e diffidenze reciproche. Al contrario, le associazioni di piccoli commercianti, artigiani e lavoratori dipendenti sono più compatte, ma troppo condizionate dalle polemiche politiche sull’evasione (par.4.6) per contribuire a spiegazioni scientifico sociali della funzione tributaria.

***Inidoneità dei mass media***

Spiegazioni sociali non possono giungere neppure dai mezzi di comunicazione,cartacei, televisivi , *online* e *social*, punto di emersione della discussione pubblica. Come indicato al par.1.8 di studi sociali e diritto, citato in premessa, i mezzi di comunicazione non si dirigono agli interessati al tema, all’opinione pubblica di settore di cui al par.4.1, ma a chiunque acquisti un certo quotidiano o si trovi davanti al televisore in una certa fascia oraria; per quel misto di informazione e intrattenimento chiamato *infotainment* conviene che il bagaglio conoscitivo degli ascoltatori resti sempre il medesimo, cioè che le conoscenze non si sedimentino; questo consente di far leva sempre sugli stessi fattori di attrazione mediatica, i luoghi comuni dell’evasore furbetto e del fisco vessatorio. I dibattiti e i servizi di trent'anni fa sull'evasione fiscale sembrano scritti ieri, ripartendo sempre da zero, con ricaduta formativa deludente rispetto alle energie assorbite.

### 4.5. Spontaneismo della pubblica opinione tra “eccessività delle aliquote”, “senso civico”, “generalizzazione della contabilità”, “catastizzazione”.

*Spiegazioni spontaneistiche e semplicistiche*

Davanti alla confusione di cui ai paragrafi precedenti, un’opinione pubblica spontaneista come quella italiana (par. 4.1), reagisce costruendo da sola spiegazioni sociali della funzione tributaria, dell’adempimento e dell’evasione; nel dibattito se ne colgono molte schegge, sensate ([[433]](#footnote-433)), ma semplicistiche e scoordinate; dall'uomo della strada a politici, studiosi sociali di altro genere, giornalisti, e vari personaggi in vista, tutti dicono la loro su questi temi ([[434]](#footnote-434)). Il risultato è troppo vicino ai discorsi di senso comune sul tema, che gli studi sociali, come indicato al par.4.7, dovrebbero invece coordinare; si autoproduce infatti un confusionario intreccio di diagnosi e soluzioni"fai da te" ([[435]](#footnote-435)), sensate, ma riduttive, e talvolta strumentali, inconsapevoli della diversa determinabilità dei presupposti d’imposta, di cui parliamo dal par.1.5.

*Evasione e aliquote*

C'è chi spiega l’evasione con le aliquote d'imposta troppo alte ([[436]](#footnote-436)) proponendo di “aumentare il gettito diminuendo le aliquote”, ed aggiungendo che è meglio prendere il 20% di qualcosa che il 40% di nulla. Queste suggestioni trascurano del tutto la diversa determinabilità dei presupposti economici d’imposta (par.1.11), avendo un qualche senso solo per le attività determinabili secondo stime per ordine di grandezza ([[437]](#footnote-437)). Qui effettivamente aliquote alte spingono, per reazione, avendone la possibilità, a diminuire gli imponibili dichiarati, mentre una diminuzione di aliquote consente di dichiarare imponibili “più credibili” rispetto alle caratteristiche esteriori dell'attività; anche in questi casi, una volta dichiarato un imponibile coerente come ordine di grandezza “extracontabile” (par.1.11 e 5.13), anche questi operatori si fermerebbero, in assenza di altri indizi, per quanto basse siano le aliquote. Si conferma quindi l’impossibilità di gestire la determinazione degli imponibili solo manovrando le aliquote, a maggior ragione quando la maggior parte degli imponibili sono determinati in modo ragionieristico-documentale, senza i margini di manovra suddetti ([[438]](#footnote-438)).

*impropri riferimenti a onestà e senso civico*

Grossolane sono anche le spiegazioni dell’adempimento e dell’evasione attraverso un fantomatico “senso civico” tipiche della tendenza all’autorazzismo indicata al par. 4.1 sulla pubblica opinione ([[439]](#footnote-439)). Onestà e disonestà sono invece caratteristiche generali di un gruppo sociale, indipendenti dalla diversa determinabilità dei presupposti economici di imposta ([[440]](#footnote-440)); il senso civico è un “dato sociale” generale del gruppo, non influenzato certo dall’attività svolta, come operaio, artigiano, impiegato, etc, né dal contesto in cui ognuno si trova, come contribuente, automobilista per i parcheggi, consumatore per lo smaltimento dei rifiuti, proprietario di immobili per l’urbanistica, impiegato per l’assenteismo, e via enumerando ([[441]](#footnote-441)). Confrontando questo senso civico generale con la diversa determinabilità degli imponibili, i controlli fiscali effettivi e quelli percepiti (par.1.5 e 4.2), i bisogni personali di base, il senso civico non sembra mancare, anzi!. Il tasso di adempimento sugli imponibili sfuggenti è addirittura elevato rispetto alla sistematicità degli interventi valutativi del fisco sul territorio, anche solo sulle attività di piccolo commercio e artigianato materialmente visibili; volendo metterla sul piano dell'"onestà -disonestà"- piccoli commercianti e artigiani in sede fissa sono più onesti di quanto la funzione tributaria sia efficiente ([[442]](#footnote-442)).

*E loro danni sociali*

Definire “disonesto” l’artigiano al consumo finale perché lo si confronta con l’operaio tassato al centesimo attraverso il datore di lavoro è un “razzismo sociale” ([[443]](#footnote-443)), di matrice sindacal-burocratica, non solo grossolano, ma socialmente dannoso; si alimenta infatti in questo modo l’illusoria idea di onnipotenza, ispirata alla funzione giurisdizionale (par.1.3), secondo cui le imposte potrebbero essere "imposte" anche solo per legge, col suo controproducente corollario *forcaiolo* tendente a instillare senso civico a forza di sanzioni ([[444]](#footnote-444)). Queste affermazioni socialmente divisive e laceranti contribuiscono senza saperlo al mito dei "grandi evasori", coi suoi effetti socialmente distruttivi di cui al par.5.17 ss..

*Generalizzazione della determinazione documentale*

Un'altra istintiva tendenza dell'opinione pubblica tende a generalizzare la determinazione ragionieristica dei tributi, trasferendola anche dove mancano adeguate organizzazioni amministrative. Questa tendenza a “esportare la contabilità” ([[445]](#footnote-445)) dimentica che la determinazione ragionieristica ha bisogno di innestarsi su documenti che gli interessati hanno necessità genuina di tenere per fini gestionali, come rilevato al par.3.13, sull’insensatezza di una “contabilità fiscale”, dove manca il bisogno di un contabile.

*Esportazione della contabilità e feticcio informatico*

A quest’illusione si collegano da anni dichiarazioni pubbliche, effetti annuncio e leggi manifesto, con generiche, enfatiche e contraddittorie “trovate normative” (par.2.4 ss.), dalla sopra indicata assurda “contabilità fiscale” (par.3.13), al “contrasto d’interessi” (par. 9.3), alla “tracciabilità”(par. 5.9 e 5.16), ai divieti di usare il contante (par. 5.16 in fine), all’anagrafe dei conti bancari (par.5.16), agli spesometri, agli scontrini e le ricevute fiscali di artigiani e piccoli commercianti (par. 7.7), ai codici fiscali da inserire in ogni dove. Quest’illusione tende a colorarsi di informatica, con le dichiarazioni precompilate ([[446]](#footnote-446)), la fattura elettronica e le banche dati viste come *grande fratello fiscale* ; una radicata tendenza di opinione vede l’intelligenza artificiale dei computers come un sostituto di quella umana, una specie di *Golem* contro l'evasione ([[447]](#footnote-447)). Non si capisce che la digitalizzazione avviene a carico di chi immette i dati, proseguendo nell’esternalizzazione della funzione tributaria, e riguarda il dichiarato, non l’evaso, per la cui stima serve comunque un intervento valutativo degli uffici tributari, come vedremo al par.5.9 e 5.16 sugli "indizi contabili". E’ una tendenza che crea sempre più malessere in quanto impone a operai, impiegati e casalinghe di improvvisarsi ragionieri, con una conservazione di documenti non solo ai fini “sostanziali”, ad esempio condominiali, sanitari, universitari, previdenziali, assicurativi, contributivi, etc., ma anche tributari, con la necessità di “ripescarli” nelle più disparate cartelline, per riaggregarli ai fini tributari, in una specie di caccia al tesoro, coordinata da un avvilito commercialista (par.3.16).

*Formalizzazione ragionieristica delle stime*

Uguale e contrario all'esportazione della contabilità è un altro istintivo modo di superare il dualismo tra determinazione contabile e valutativa degli imponibili; l’impulso è quello di formalizzare, rendendole seriali e meccaniche, le tradizionali valutazioni degli uffici tributari, in una sorta di "ragionierizzazione delle stime". Questa tendenza si realizza attraverso la formalizzazione di parametri economico-statistici, come gli studi di settore (par. 5.13), i fantomatici accertamenti “sintetici di massa” (par. 5.14) e la trasformazione in presunzioni legali dei suddetti “indizi contabili” di cui al par.5.9 ([[448]](#footnote-448)).

*Necessaria consapevolezza della diversa determinabilità degli imponibili*

Con tutta la loro confusione, le suddette tendenze istintivamente mirano alla “perequazione tributaria” tra imponibili diversamente determinabili (par.1.8) ed esprimono in genere un desiderio di serenità, di sdrammatizzazione, di normalità, di semplificazione. Per gestire la questione bisogna partire dalla consapevolezza che la diversa determinabilità degli imponibili è un dato oggettivo, con cui fare i conti, e di cui si può ridurre l’impatto, che però non potrà essere eliminato; qualche volta è infatti più efficiente la determinazione contabile, con la sua esattezza ragionieristica, altre volte è più efficiente la stima presuntivo-valutativa, per ordine di grandezza; gestire e coordinare queste differenze oggettive è il modo migliore per sdrammatizzare le laceranti strumentalizzazioni politiche di cui al prossimo paragrafo.

### 4.6. Strumentalizzazioni politico-mediatiche della confusione sulla funzione tributaria

*Strumentalizzazioni politiche: evasione come capro espiatorio*

La mancanza di spiegazioni scientifico sociali della funzione tributaria e le relative confusioni di cui ai paragrafi precedenti si riflettono sulla politica; l’evasione è infatti strumento argomentativo di una vasta, trasversale, più o meno consapevole, area sociale politico-sindacal-burocratica, con forti responsabilità nell’estensione e nella gestione delle funzioni pubbliche per non fare i conti con la loro inefficienza; l’evasione fiscale è stata uno dei pretesti per non fare i conti con negligenze politiche, incurie amministrative, clientelismi, sacche di privilegio a matrice sindacale([[449]](#footnote-449)), deresponsabilizzazioni e trascuratezze burocratiche, riluttanza nell’assumersi rischi, mancanza di iniziativa, etc.. Questi ed altri nodi dell’apparato pubblico sono stati elusi imputando le disfunzioni della spesa alla mancanza di fondi dovuta alla malvagità degli “evasori fiscali”, quasi fossero una sorta di moderni untori di manzoniana memoria ([[450]](#footnote-450)). Per anni è stata una spiegazione accreditata presso lavoratori dipendenti e pensionati, tassati attraverso le aziende, come *l’intellighenzia* "culturalmente impegnata" e in massima parte “di sinistra”, ancorchè spesso *da salotto* ([[451]](#footnote-451)).

*lotta all’evasione come surrogato della lotta di classe*

In questi ambienti si radica l'equivoca formula della "lotta all'evasione", surrogato dell'antica "lotta di classe"([[452]](#footnote-452)), che associa agli operatori economici l’idea di “ladri di tasse”([[453]](#footnote-453)), ostacolando la spiegazione sociale della funzione tributaria, non riconducibile, come pressochè tutte le funzioni pubbliche, alla “lotta contro qualcosa” ([[454]](#footnote-454)). Tornano così, in chiave tributaria, antiche frizioni sopite, ma latenti in un bagaglio culturale quantomeno confuso in materia umanistico sociale, come indicato al par. 4.1; queste tendenze mantengono un qualche credito, assieme al mito dei “grandi evasori”, perché appare sensata la possibilità che, pur tassando lavoratori, consumatori e risparmiatori, i detentori del potere aziendale abbiano margini maggiori per mettersi al riparo, come individui, dalla tassazione effettuata attraverso le organizzazioni che dirigono ([[455]](#footnote-455)).

*Reazioni antifisco*

L’assenza di spiegazioni sociali sulla funzione tributaria innesca però simultanee tendenze di opinione, che confrontano il notevole livello delle imposte con l'inefficienza dei servizi pubblici in generale e le inutili vessazioni, su pochi contribuenti, indotte dalla suddetta idea di "lotta all'evasione"([[456]](#footnote-456)). La demonizzazione mediatica di fantomatici "evasori" comporta una opposta **demonizzazione** del **fisco** col riferimento all'ottusità di molti rilievi fiscali, dove gli uffici temono, come appena indicato, di essere considerati “poco zelanti” nella c.d. “lotta all’evasione”. Si aggiunga l'intrusiva inutilità di molti improvvisati adempimenti antievasione, descritti al precedente par.4.5. per capire come la drammatizzazione della funzione tributaria danneggi l’immagine della funzione tributaria nella pubblica opinione ([[457]](#footnote-457)). E’ divertente notare come nessuna di queste due reazioni istintive, variamente combinate anche nella mente di singoli individui, si renda conto che il problema è la diversa determinabilità degli imponibili.

*La confusione degli“opposti isterismi”*

Nasce così una polemica tra rappresentanti dei dipendenti e degli "autonomi", accusati di evasione, e che ribattono accusando i dipendenti di fruire di una rendita ([[458]](#footnote-458)) e di "doppio lavoro", spesso in nero ([[459]](#footnote-459)). Sono logoranti polemiche, intrecciate persino nell'animo delle stesse persone([[460]](#footnote-460)), diversamente influenzate dalle emozioni e dagli interlocutori ([[461]](#footnote-461)). Tutto questo alimenta un intreccio di "opposti isterismi", cioè schizofrenie variabili a seconda delle circostanze e delle convenienze del discorso.

*Atteggiamenti politici e mito del partito degli evasori*

Davanti a questa confusione la politica reagisce nei modi di cui al par.2.4 ([[462]](#footnote-462)), rifiutando istintivamente di criminalizzare, bollandoli come evasori, milioni di piccoli commercianti, artigiani etc. Sarebbe prima di tutto una colpevolizzazione sbagliata, perché questi operatori addirittura sopravvalutano la funzione tributaria, dichiarando imponibili maggiori di quelli corrispondenti alla sua capacità di intervento (par.1.7 e 4.5). Sarebbe negativo anche il bilancio politico, in quanto il consenso perso colpevolizzando queste categorie non sarebbe riequilibrato da quello ottenuto presso i dipendenti; questi ultimi infatti, benchè più numerosi, sono anche meno sensibili a un tema che li tocca solo indirettamente ([[463]](#footnote-463)). I politici che spiegano l’evasione colpevolizzando piccolo commercio e artigianato criticano chi si rifiuta di farlo, accusandolo di essere un “partito degli evasori”, ma nessuna tendenza politica cerca consenso propagandando l’evasione ([[464]](#footnote-464)). Queste sterili polemiche, vedono gradualmente prevalere le tendenze “antifisco” ([[465]](#footnote-465)), con riflessi negativi indicati al par.5.3 sull’efficienza degli uffici tributari.

*Interventi estemporanei e formule di ripiego*

La politica cerca di dare qualche riscontro a tutte le tendenze della pubblica opinione su questi temi, sentendosi chiamata in causa per le ragioni di cui al par.2.4; da una parte sente in dovere di "far qualcosa contro l'evasione", ma senza una spiegazione del fenomeno gli interventi sono estemporanei, come indicato al par.4.5. Alcuni settori della politica tentano di assecondare entrambe le tendenze col mito dei "grandi evasori", identificati con le organizzazioni aziendali nell’equivoca veste antropomorfica che ci accompagna dal par. 4.1, passando al par.3.1 in avanti; con esso, benchè smentito dal senso comune e dalle stime dell’evasione di cui al par.1.6, le aziende pluripersonali diventano così il capro espiatorio dell’incapacità di stimare valutativamente gli imponibili che esse non possono intercettare contabilmente ([[466]](#footnote-466)).

Tutto questo ha danneggiato la funzione tributaria, recuperabile solo attraverso spiegazioni scientifico sociali, nei modi indicati al paragrafo seguente.

### 4.7. Diritto come studio sociale e funzione tributaria

*Funzione tributaria e studi sociali*

L’unica funzione pubblica non giurisdizionale, come spiegato al par.1.3, specificamente insegnata nelle università italiane è quella tributaria. Le riflessioni che seguiranno sul suo studio sociale sono quindi metodologicamente comuni allo studio delle altre funzioni pubbliche e agli studi sociali in genere. Queste ultime discipline, nelle loro diverse prospettive economiche, giuridiche, politiche, aziendali, storiche, etc., cercano di spiegare le varie e interdipendenti ragioni dei comportamenti sociali, nel nostro caso quelli relativi ai presupposti economici delle imposte.

*L’accessibilità*

La complessità di questi studi deriva paradossalmente dalla loro *accessibilità* per il suo collegamento con l’esperienza di vita, a differenza delle scienze fisiche e delle tecniche, praticabili solo tra ristretti gruppi di specialisti ([[467]](#footnote-467)). bagaglio esperienziale sulla società, viene però variamente vissuto, studiato e rielaborato, a seconda dei tempi, dei luoghi, dell’interesse, del bagaglio culturale, del tempo disponibile, dell’entusiasmo, del ruolo sociale, della sensibilità, e di tanti altri aspetti presenti con intensità variabile da persona a persona. Quest’aspetto della *socialità*  s’intreccia poi con diverse *scale di valori* intese come *fonti di senso,* il cui riflesso politico influenza la discussione pubblica sui vari temi, compresa la spesa pubblica e la funzione tributaria.

*Coordinamento da parte degli studiosi sociali*

Anche la funzione tributaria può essere osservata sotto queste varie prospettive, il cui insieme influenza la pubblica opinione (par. 4.1), cui a sua volta guarda la politica. Quest’ultima è disorientata, senza adeguate spiegazioni sociali (par.2.4), il che si riflette sui pubblici uffici (par.5.3). Gli spunti e le esigenze da coordinare, formulati da chi si interessa anche occasionalmente alla funzione tributaria, sono talmente numerosi che servono studiosi sociali continuativamente dedicati al loro coordinamento, che interagiscono variamente con diversi tipi di uditorio ([[468]](#footnote-468)), variabile per occasioni d’incontro col tema, interesse, livello di attenzione, bagaglio culturale. Dagli spunti sistematizzati e coordinati sorgono poi nuove riflessioni, in un circolo virtuoso, con un obiettivo esterno, verso l’inclusività di riflessioni ulteriori, e quello interno, che esprime in modo più efficace, cioè “sociale” le precedenti. Se in questo modo si riesce ad estendere la quantità e la qualità degli interessati all’argomento, coordinandoli, la funzione tributaria migliora altrimenti peggiora, scavalcando studiosi sociali inadeguati [[469]](#footnote-469).

*Filo logico e socialità*

*Specializzazione e divulgazione*

Questo coordinamento deve mantenere un filo conduttore, dove il lettore capisce “di cosa si sta parlando”, a chi e perché ([[470]](#footnote-470)); in caso contrario si perde la *socialità* del discorso ([[471]](#footnote-471)) a prescindere dai suoi contenuti nel merito. In altri termini, il coordinamento delle riflessioni sulla funzione tributaria dovrebbe mantenersi il più possibile semplice come le singole riflessioni sul tema, senza l’autoreferenzialità dell’accademismo nel senso di formalismo “di scuola”, “di maniera” (non genuino, né originale). All’estremo opposto lo studio sociale deve evitare le banalizzazioni, che espongono a facili critiche dagli stessi interlocutori. Senza *socialità,* la specializzazione fjnisce per *sapere sempre di più su sempre di meno, fino a sapere tutto di nulla* , in quanto si tratta di concetti che esistono in quanto *razionalizzati* ***e socializzati.*** Rispetto a quest’autoreferenzialità è al limite meno grave l’opposto rischio di sapere *nulla di tutto*, tipico dei mezzi di comunicazione, che almeno gestioscono un’interlocuzione, sia pure superficiale. Tra questi estremi naviga lo studio sociale, anche della funzione tributaria, senza poter recepire i concetti di “scoperta”, ricerca, innovazione, originalità, come nelle scienze della materia. In queste ultime la discussione avviene in ristrette comunità scientifiche mentre negli studi sociali occorre gestire la suddetta *interlocuzione plurilivelli*. Quest’ultima negli studi sociali non è mai *divulgativa* nel senso deteriore usato nelle scienze fisiche e nelle *tecniche* ([[472]](#footnote-472)). Gli studi sociali procedono invece idealmente assieme ai loro interlocutori, in un arricchimento reciproco, in buona misura bidirezionale, secondo l’antico *“studere docendo”* ([[473]](#footnote-473)). Si potrà sbagliare il livello d’interlocuzione, troppo semplicistico per l’uditorio, ma non si tratta a rigore di divulgazione, fuori luogo in questi settori; in essi anzi la comunicazione diventa tanto più difficile quanto più ci si rivolge a chi solo occasionalmente si occupa del tema.

*sapere umanistico-letterario e “dati sociali”*

A questo fine è importante la capacità di *narrazione sociale*, in quanto per secoli, e anche oggi, l’intelligenza collettiva si forma col sapere umanistico-letterario, dagli antichi miti fondativi alle odierne molteplici risposte ai bisogni di senso. Proprio il linguaggio comune pone sfide di internazionalizzazione del diritto come studio sociale, anticipate al par.2.6 sull’unione europea.

Queste narrazioni si legittimano anche precisando l’incidenza sociale dei fenomeni analizzati. Sulla funzione tributaria abbiamo infatti così contestualizzato i dati su gettito e determinabilità dei presupposti economici d’imposta (par.1.10), tipologie dei contribuenti (cap.3), stime dell’evasione (par.1.6), addetti agli uffici tributari (par.5.2), qualità e quantità di controlli (par.5.7) e di processi (par. 6.10).

Si tratta mettere al servizio dell’interpretazione di questi *dati sociali* le millenarie abilità ermeneutiche sviluppate dai giuristi come tecnici[[474]](#footnote-474); essi parlano da soli, secondo un preconcetto degli economisti di cui al par.4.4, ma richiedono una capacità interpretativa che i giuristi possiedono da millenni come tecnici. Questa *cassetta degli attrezzi* tecnica è utilissima ai giuristi come studiosi delle pubbliche funzioni, per maneggiare socialmente i concetti di regola, sanzione, interpretazione, discrezionalità, come spiegato al par.2.4 ss. di studi sociali e diritto, citato in premessa.

***principi e valori della funzione tributaria***

Anche la suddetta struttura mentale dell’uditorio, con le sue *fonti di senso* e indimostrabili scale di valori sono un dato di cui lo studioso sociale deve tenere conto, pur non potendone dimostrare empiricamente la fondatezza secondo la c.d. “legge di Hume”[[475]](#footnote-475) ; sono tuttavia empiricamente rilevabili le fonti di senso diffuse in un certo contesto spazio-temporale, e quindi una convergenza a-valutativa (*conoscitiva* ) sui valori può essere raggiunta. A maggior ragione questo è possibile sui *principi,* a cominciaredalla scarsità di risorse (*nessun pasto è gratis*), alla differenza tra individui e organizzazioni pluripersonali (par.3.1-5.3), al confronto tra benefici e sacrifici, tipico delle morali razionali di Bentham, all’empirismo del giudizio di fatto (par.5.8), alla portata effettiva dell’onnipotenza legislativa (par.2.1), alla dialettica tra argomenti interpretativi (par.3.9), alla frode alla legge (par.3.10), all’affidamento (par.5.4), al contraddittorio (par.6.1), all’indipendenza della giurisdizione rispetto alle parti (par.6.7) etc..

*Funzione tributaria e centralità delle imposte*

Su questo sfondo probabilmente non giova allo studio sociale della funzione tributaria, l’odierna frammentazione accademica del diritto in ben 21 settori scientifico disciplinari; uno di essi, da circa la metà del secolo scorso è dedicato alla funzione tributaria, con circa 200 posizioni “strutturate” (professori, ricercatori etc.). Esse sono relativamente numerose rispetto alle 500 di diritto amministrativo, per tutte le altre funzioni “non giurisdizionali” messe insieme ([[476]](#footnote-476)). La funzione tributaria da una parte ha l’onore di essere l’unica funzione non giurisdizionale oggetto di studio universitario specifico; essa unisce in sé elementi di economia generale e aziendale, di diritto dei pubblici poteri e di diritto dei privati come strumento per misurare i presupposti economici d’imposta e criterio residuale indicativo sui rapporti tra contribuenti e uffici. Proprio per questa sua varietà essa richiede una padronanza generale dei profili economico-giuridici suddetti, finalizzata alla specifica funzione. La funzione tributaria poteva quindi essere un collegamento o un oggetto misterioso, se affrontata nel modo privatistico-giurisdizionale di cui al par.4.3. Il risultato è un isolamento accademico rispetto alla prospettiva privatistico-giurisdizionale e a quella generale o politico-costituzionale, delle materie pubblicistiche. La matrice privatistico giurisdizionale di cui al par.4.3 porta l’accademia del diritto tributario a oscillare tra tecnicismi e divagazioni politiche. La tradizione privatistica avverte infatti molto meno il bisogno del diritto come studio sociale delle funzioni pubbliche. Per questo il diritto tributario avrebbe solo da guadagnare dall’accorpamento con lo studio delle altre funzioni non giurisdizionali, di cui è individualmente quella più rilevante[[477]](#footnote-477).

Un coordinamento, autorevole e socialmente accessibile, delle riflessioni sulla funzione tributaria, darebbe uno sfondo alla discussione mediatica ([[478]](#footnote-478)), con trasmissioni gradevoli e indefinitamente riutilizzabili, in quanto non legate alla cronaca ([[479]](#footnote-479)). Le drammatizzazioni che lacerano il settore diminuirebbero (parr.4.6, 5.3, 5.11 e 5.19) coi riflessi positivi sulla tecnica professionale di cui al par.3.16 , in un circolo virtuoso tra studio sociale e tecnica.

### CAPITOLO 5 I PUBBLICI UFFICI INCARICATI DELLA FUNZIONE TRIBUTARIA

**Sintesi** In questo capitolo osserveremo la funzione tributaria dal punto di vista degli uffici pubblici che vi sono preposti, una tra le più efficienti amministrazioni italiane che però risente delle confusioni e dei disorientamenti della pubblica opinione per mancanza di spiegazioni scientifico sociali della funzione cui sono preposte. Dopo aver ripreso i profili di tutte le entrate pubbliche, in relazione agli uffici che le amministrano (parr. 5.1-5.2), parleremo al par.5.3 dei pubblici uffici come organizzazioni pluripersonali, tra modello gerarchico militare e aziendalistico, con un controllo sociale sfilacciato proprio per le incertezze della pubblica opinione sulla funzione tributaria. Ne derivano confusione e deresponsabilizzazione nei funzionari degli uffici, investiti nell’autotassazione, anche di compiti di interpretazione-consulenza (par.5.4) e “di servizio” nella acquisizione e gestione degli adempimenti privati (par.5.5). Agli imponibili non dichiarati si torna al par.5.6 sulle ispezioni tributarie, seguito dal par.5.7, sull’ottimizzazione delle risorse degli uffici per una migliore “tax compliance”. La determinazione degli imponibili comporta però priva di tutto un giudizio di fatto, di cui vengono riprese al par.5.8 le strutturali caratteristiche di empirismo e probabilismo, collocando al par.5.9 gli odierni “indizi contabili” sullo sfondo delle tradizionali stime degli uffici. I profili di discrezionalità connessi a queste valutazioni e il timore di esercitarli sono oggetto dei parr.5.10 e 5.11. Si esaminano poi (par.5.12-5.19) dal punto di vista degli uffici le varie forme di evasione fiscale, già esposte dal punto di vista dei contribuenti e della pubblica opinione, con lo sbilanciamento sulle contestazioni giuridico-interpretative, rispetto all’evasione in senso materiale. Il capitolo si conclude col paragrafo che illustra i provvedimenti di condono come scorciatoia per l’acquisizione di gettito, sullo sfondo della confusione sociale sulla funzione tributaria.

### 5.1. Ruolo del pubblico potere nelle diverse entrate pubbliche (tariffe, tasse in senso stretto, monopoli, contributi, imposte etc...)

*Imposte, tributi e entrate non tributarie*

Nell’ambito delle entrate pubbliche, solo le imposte fanno capo a specifici uffici con una funzione esclusivamente tributaria. Prima di iniziare a parlarne, in questo capitolo, accenniamo in questo paragrafo ai pubblici uffici coinvolti nell’acquisizione di entrate pubbliche diverse dalle imposte, cioè altri tributi e tariffe, che neppure sono considerate tributi (par.1.1-1.2). Benchè la funzione tributaria sia caratterizzata dalle imposte (par.1.2), il diritto come tecnica conosce solo la distinzione tra “tributi”, nel loro complesso (incluse le imposte), ed altre entrate, soprattutto di diritto privato. Riscontri si trovano nell’applicazione dei tributi in via di autotutela amministrativa (par.6.1), con eventuale processo d’impugnazione (par.6.7). Per le entrate non tributarie il rapporto con l’utente finale è privatistico, con necessità di rivolgersi al giudice ordinario per eventuali inadempienze del cliente, secondo i criteri generali ([[480]](#footnote-480)). Inoltre anche le ulteriori entrate tributarie, rispetto alle imposte, rilevano nel calcolo della “pressione fiscale” ([[481]](#footnote-481)).

*Pubblici poteri e tariffe*

Le tariffe, benchè costituiscano prezzi e non tributi sul piano tecnico giuridico ([[482]](#footnote-482)), hanno un quadro pubblicistico di regolamentazione e controllo, per la rilevanza sociale dei “pubblici servizi” sottostanti, ad esempio idrici, energetici, autostradali e aeroportuali, ambientali e simili. Per la loro quantificazione esistono infatti autorità amministrative di vigilanza e talvolta di concessione del servizio, che analizzano il modello aziendale, le strutture dei costi e degli investimenti per una tariffa “di equilibrio” che premi l’efficienza.

Per lunghi anni queste attività furono gestite direttamente da enti pubblici ([[483]](#footnote-483)), passando poi all’attuale assetto “regolatorio” sia per il fascino del modello aziendalistico di cui al par.5.3, sia per i principi comunitari di cui al par.2.6; ciò non trasforma di per sè gli utenti in clientim capaci del maggior controllo di qualità e di efficienza indicato al par.5.3. Passare al finanziamento con “tariffe”, anziché “tributi” riduce come per incanto, nelle rendicontazioni statistiche, la pressione fiscale e l’"intermediazione pubblica” indicate al par.4.2 ([[484]](#footnote-484)).

*Segue: Monopoli come limitazione dell’attività economica*

La componente amministrativa è molto forte anche nei “generi di monopolio”, di cui il pubblico potere si riservava un tempo produzione e commercio, come indicato al par.1.1; la ragione era la strategicità o la particolare lucratività di alcuni settori, come storicamente la produzione del sale ([[485]](#footnote-485)), del tabacco, la gestione del gioco d’azzardo e il curioso monopolio delle banane ([[486]](#footnote-486)). Oggi restano essenzialmente tabacchi e gioco d’azzardo, con ampie concessioni a gestori privati ([[487]](#footnote-487)), rispetto ai quali gli utenti (fumatori-giocatori) si trovano in ordinari rapporti “privatistico-giurisdizionali”; i rapporti tra gestori e concedenti sono investiti di concessione amministrativa ([[488]](#footnote-488)), di diritto pubblico e competenza della magistratura amministrativa.

*Riferimento di tasse e contributi a funzioni pubbliche*

Le c.d. tasse in senso stretto sono invece un tributo, per il quale esiste un contatto diretto tra il contribuente e una pubblica amministrazione, preposta a una funzione diversa da quella tributaria (educativa, ambientale, sanitaria, di giustizia etc.). La tassa in senso stretto non è infatti giustificata, come le imposte, dalle astrazioni economiche di cui al par.1.8, ma da “funzioni pubbliche” verso un determinato destinatario, secondo il principio del beneficio di cui al par.1.2. Alle tasse del resto corrispondono funzioni di stretta competenza pubblica, come l’anagrafe, lo stato civile, la giustizia, l’urbanistica, la sanità, l’istruzione; si pensi a ticket sanitari, tasse scolastiche, contributi di urbanizzazione, varie forme di diritti “anagrafici” o “di giustizia”([[489]](#footnote-489)), per il rilascio di licenze, documenti o certificati. Al contribuente viene richiesta una somma (tassa) per contribuire alla funzione, non necessariamente a lui favorevole, come per le tasse a carico del condannato in un processo penale, o alle spese di mantenimento in carcere ([[490]](#footnote-490)). Ciò conferma l'impossibilità di riportare la tassa al concetto di corrispettivo, e il suo inserimento amministrativistico nel concetto di tributo.

Il «contributo» è ispirato anch’esso al principio del beneficio, ma si giustifica più per l’appartenenza del contribuente ([[491]](#footnote-491)) a un gruppo indistintamente beneficiario di una attività pubblica ([[492]](#footnote-492)); si pensi ai contributi di urbanizzazione([[493]](#footnote-493)) , a quelli consortili ([[494]](#footnote-494)) o per le camere di commercio (par.10.10); sulle particolarità dei “contributi previdenziali” vedi sopra par.1.12).

### 5.2. Geografia del potere impositivo: Agenzia delle Entrate – Guardia di Finanza – esattori – uffici comunali, etc.

*Uffici preposti alla gestione delle imposte*

Da questo paragrafo in poi parleremo invece delle entrate pubbliche caratteristiche della funzione tributaria, cioè le imposte, amministrate da appositi uffici dell’ente territoriale competente a gestirle, ad esempio stato, regioni o comuni. Nella maggioranza dei paesi sviluppati, la gestione delle imposte statali fa capo ai ministeri economici responsabili del denaro pubblico, cioè al ministero del Tesoro, chiamato oggi in Italia *ministero dell’economia e delle finanze* (acronimo MEF), incaricato sia della gestione delle spese sia dell’applicazione delle imposte, cioè della funzione tributaria, come definita al par.5.2 ([[495]](#footnote-495)).

*Le agenzie fiscali*

Nello stesso periodo però l’applicazione delle imposte statali è stata delegata all’Agenzia delle Entrate dove, a seguito dell’abrogazione nel 2000 del Ministero delle finanze (confluito nel suddetto ministero dell’economia) sono stati scorporati gli uffici che applicavano le imposte statali. Ad essa faremo riferimento per la maggior parte delle imposte statali trattate in questo volume, salve quelle doganali e di fabbricazione (par.10.6 e 10.7) cui è preposta l’Agenzia delle dogane, incaricata anche dei generi di monopolio, di cui al paragrafo precedente. L'agenzia del demanio, il cui personale proviene anch’esso dal soppresso ministero delle finanze, si occupa invece del patrimonio immobiliare pubblico, come indicato al par.1.1, col compito di curarne la “valorizzazione”, tramite locazioni, concessioni e vendite di beni “sdemanializzati” ([[496]](#footnote-496)).

*Natura di enti pubblici*

L'amministrazione per Agenzie non è rara, in questi ultimi anni, e diffusa trasversalmente anche in settori del tutto diversi da quello “finanziario tributario”, cui appartengono le agenzie indicate sopra ([[497]](#footnote-497)): E’ una situazione emblematica della dialettica sui modelli organizzativi delle funzioni pubbliche, di cui diremo al par.5.3, tra originari schemi gerarchico militari, e tendenze aziendalistiche ([[498]](#footnote-498)). Si tratta di enti pubblici non economici, coi consueti poteri autoritativi delle pubbliche autorità nel proprio settore di competenza. I loro vertici sono nominati dall’autorità politica, ma dotati di notevoli poteri di “auto-organizzazione" e autoregolamentazione rispetto agli ordinari apparati ministeriali ([[499]](#footnote-499)).

*Vigilanza sulle agenzie*

Sulle agenzie vigila l’autorità politica, tramite i ministeri di riferimento, nel nostro caso quello dell’Economia e delle Finanze (MEF), tramite il proprio dipartimento delle Politiche fiscali, con una attività di coordinamento politico e di alta amministrazione; il ministero promuove anche la redazione di normativa regolamentare ([[500]](#footnote-500)), l’effettuazione di studi di politica tributaria, monitoraggio statistico delle entrate, etc.. La vigilanza effettiva, che incide sull’efficienza e l’efficacia della loro azione, è però quella indiretta della pubblica opinione, di cui diremo al par.5.3. Neppure l’organizzazione per Agenzie provoca automaticamente efficienza, e quando l’attenzione della pubblica opinione alla rispettiva funzione è scarsa, si producono le consuete deresponsabilizzazioni, autoprotezioni, indifferenze per la sostanza effettiva, come se i beni di tutti non fossero di nessuno, se la pubblica opinione non se ne preoccupa. A parità di attenzione sociale per la funzione, l'autonomia ha avuto comunque vantaggi sul piano dell’“auto-organizzazione”, spingendo a dimostrare efficienza, e attenzione ai risultati.

*L’agenzia delle entrate*

L’attenzione sociale è notevole per l’Agenzia delle entrate, per cui casomai si cade nell’eccesso opposto, dell’esposizione all’intreccio delle confusionarie e contraddittorie tendenze della pubblica opinione indicate al par.5.3; il problema non è ovviamente dell’agenzia delle entrate, ma delle mancate spiegazioni scientifico sociali della funzione tributaria, dove le suddette tendenze avrebbero potuto trovare un coordinamento. Per ora indichiamo le dimensioni organizzative dell’Agenzia, con circa 45 mila dipendenti, di cui circa 10 mila dedicati a compiti catastali (par.8.2 e 8.4), trasferiti all’agenzia delle entrate nel 2013, ma funzionalmente distinti.

*Uffici locali dell’agenzia : i servizi ai contribuenti*

L’Agenzia è articolata in uffici centrali e locali, che gestiscono il rapporto con i singoli contribuenti; si tratta delle direzioni provinciali, ubicate nei capoluoghi di provincia e con competenza sul relativo territorio ([[501]](#footnote-501)). Solo gli sportelli "di servizio" al pubblico (par.5.4), per l'attività di "front office"( [[502]](#footnote-502)) e di liquidazione (par.5.5) sono ulteriormente decentrati in alcuni dei comuni maggiori della provincia (c.d. “uffici territoriali”).

*Direzioni provinciali e controlli*

Il controllo c.d. “antievasione”, sulla determinazione dei presupposti economici d’imposta è invece centralizzato nel capoluogo di provincia, ed articolato per tipologie di contribuenti, distinti per natura e giro d’affari. L'ufficio controlli col compito più importante rispetto alla determinazione valutativa dei presupposti economici è però quello per artigiani, piccoli commercianti e organizzazioni a gestione padronale ([[503]](#footnote-503)); vi rientrano infatti la maggior parte degli operatori economici, soggetti all'applicazione degli studi di settore, con fatturato entro i 5,16 milioni di euro (par.5.13). Ad un diverso ufficio delle direzioni provinciali compete il controllo delle c.d. medie imprese, con ricavi da 5 a 50 milioni di euro, mentre le aziende con giro d'affari maggiore sono controllate, come vedremo dalle direzioni regionali. Compete ad un altro apposito ufficio delle direzioni provinciali il controllo di chi non è operatore economico, c.d. "persone fisiche"([[504]](#footnote-504)).

Ognuno di questi reparti può avere circa da 20 a 100 addetti, articolati in vari *teams*, diretti da un “quadro”, funzionario incaricato più esperto, con una piccola maggiorazione stipendiale.

All'interno delle direzioni provinciali c'è anche un servizio legale adibito alla gestione dell’abnorme "contenzioso tributario" di cui al par.6.10, con un responsabile e vari capi-team.

*Attribuzione squilibrata di risorse e relative motivazioni*

La suddetta centralizzazione su base provinciale di questa piramide organizzativa non assicura un adeguato controllo del territorio, distante spesso dal capoluogo anche centinaia di chilometri. L'insufficienza di personale dedicato agli “uffici controllo” delle imprese di piccole dimensioni è evidente se si pensa che tali operatori economici sono il 95 percento del totale ([[505]](#footnote-505)). Se quest’informazione fosse più diffusa, si espanderebbe tra i contribuenti la sensazione secondo cui l’importante non è comportarsi correttamente, ma non essere controllati.

Al contrario energie sovrabbondanti sono dedicate al regime giuridico dei presupposti dichiarati, con gli sprechi di controlli di cui ai par. 5.17 ss. Il miglior equilibrio tra contribuenti e personale si riscontra per le suddette “imprese medie” ([[506]](#footnote-506)).

*direzioni regionali*

Le direzioni regionali coordinano le direzioni provinciali ed esercitano direttamente, con appositi uffici controllo([[507]](#footnote-507)), le indagini sui suddetti contribuenti di grandi dimensioni; si tratta di circa 4000 aziende con fatturato eccedente 50 milioni, che incarnano il mito "mediatico politico" del "grande evasore", come vedremo al par. 5.17 e seguenti. Ne è derivata una concentrazione dei controlli sui "grandi contribuenti", che disperde le energie sulla riqualificazione di vicende dichiarate, o palesi (c.d. “contestazioni interpretative”).

*Servizi di coordinamento e alta direzione*

Una direzione nazionale coordina le direzioni regionali, con uffici del personale, di amministrazione, di "internal auditing", di rapporti col servizio di riscossione (par.6.11), con la Guardia di Finanza. Le direzioni regionali, e soprattutto la direzione nazionale di Roma, pongono anche in essere gran parte dell'attività interpretativa di cui al par.5.4 (circolari, interpelli etc.).

*guardia di finanza : risorse disponibili*

Benchè la rideterminazione dei tributi statali spetti solo all'Agenzia delle Entrate, indagini tributarie sono compito istituzionale anche della Guardia di Finanza, corpo militare ad ampio spettro, cui competono anche compiti di polizia giudiziaria, sotto la direzione della magistratura inquirente (procura della repubblica); visto che la Guardia di Finanza opera anche in materia non tributaria, di criminalità economica, ordine pubblico, di vigilanza dei confini, è difficile dire quanti dei suoi 60 mila addetti sono impiegati in attività di controllo tributario. Può stimarsi, considerando i reparti "dedicati", che siano intorno a 10000, che poi trasmettono all'Agenzia delle entrate i risultati delle indagini, cioè i processi verbali di cui diremo al par. 5.6.

*Coordinamento tra guardia di finanza e Agenzia*

Questo dualismo tra agenzia delle entrate e guardia di Finanza, senza riscontri all’estero, richiede un coordinamento, che dovrebbe tendenzialmente basarsi sull’attribuzione all’Agenzia delle valutazioni empiriche su piccoli commercianti e artigiani, nel controllo valutativo del territorio di cui al par.5.7. Le frodi contabili, auspicabilmente più rare, e ramificate sul territorio, richiedono indagini articolate, anche investigative e di polizia giudiziaria, e potrebbero convenientemente spettare alla Guardia di Finanza, come polizia economica ([[508]](#footnote-508)).

*Altri enti (ad es. locali) e concessionari*

Analoghi poteri amministrativistici, senza particolari problemi di coordinamento, spettano anche agli uffici tributari degli enti locali, per i tributi di loro competenza (par.10.8 ss.), nonché agli incaricati per la riscossione dei tributi di cui diremo al paragrafo 6.11. Questi poteri pubblici possono essere trasferiti a privati, concessionari della gestione di specifici tributi, come anticipato nella storia al par.1.3, ed oggi è consentito per i tributi comunali o le imposte di consumo (compresa l’IVA) sul settore dello spettacolo, gestite dalla SIAE.

***Serialità dei compiti***

I funzionari delle istituzioni suddette sono adibiti a incarichi settorializzati, il che li rende rapidamente esperti dei propri compiti specifici, specie rispetto ai professionisti di cui al par.3.16([[509]](#footnote-509)); questa serialità dei compiti li rende però anche meno flessibili nella gestione di situazioni impreviste, o di collegamenti tra problematiche diverse. E' un riflesso ineliminabile dei due diversi contesti di operatività di figure lavorative destinate ad avere frequenti contatti.

*Carattere tendenzialmente intellettuale del lavoro*

L'Agenzia, vista la complessità concettuale dei suoi compiti, utilizza in prevalenza funzionari della carriera direttiva, cioè reclutati per concorsi riservati a laureati; il personale ausiliario, di segreteria o di archivio, è sempre meno numeroso, anche per effetto delle nuove tecnologie per redigere e conservare documenti. I funzionari direttivi hanno i requisiti tecnico-professionali per svolgere anche compiti di coordinamento dei loro "pari grado"; è un ambiente professionalmente omogeneo, dove sono particolarmente negative le conseguenze del doppio livello di concorso cui è subordinata, nel pubblico impiego, la qualifica di "dirigente", e di cui diremo al par.5.3 [[510]](#footnote-510).

*Organi collaterali e deludenti esperienze*

Tra le ulteriori frammentazioni della funzione tributaria, segnaliamo la Sogei, società pubblica preposta all'elaborazione di procedure informatiche per le Agenzie, raccolta dati e stima del gettito, nonché la Sose , preposta all'elaborazione degli "studi di settore" di cui al par.5.13. Segnaliamo poi le deludenti esperienze di estemporanei comitati, come il consiglio superiore delle finanze, il comitato per l'interpello sulle norme antielusive, il servizio centrale degli ispettori tributari e il “garante del contribuente”. Molti di tali organi sono stati soppressi, ma potrebbero tornare, e danno l’idea della confusione connessa alla carenza di spiegazioni sociali della funzione tributaria.

### 5.3. Modelli organizzativi dei pubblici uffici e funzione tributaria

***Pubblici uffici come organizzazioni pluripersonali***

I pubblici uffici, indicati al paragrafo precedente per quanto riguarda la funzione tributaria, hanno alcune caratteristiche generali comuni, cui è dedicato il presente paragrafo. Essi sono ormai in genere organizzazioni pluripersonali ([[511]](#footnote-511)), come le aziende di cui al par.3.1. Anche per essi, come per le aziende, bisogna quindi evitare concezioni personalistiche, come fossero esseri umani, coi loro pregi, difetti e sentimenti [[512]](#footnote-512) .

*Rapporto con pubblica opinione e controllo sociale*

Le aziende sono però tenute insieme da un prodotto offerto sul mercato, dimensionando il proprio sforzo sulle capacità di controllo, e di pagamento, dei clienti. I pubblici uffici operano invece fuori mercato, e sono aggregati dall’esercizio di una funzione; essi si sostengono grazie a erogazioni di terzi, tramite il bilancio pubblico[[513]](#footnote-513), e si rapportano con la pubblica opinione (par. 4.1), attraverso la politica. Quest’ultima non ne è però padrona come gli azionisti sono proprietari delle aziende, in quanto anch’essa subisce il controllo sociale sulle pubbliche funzioni. Quest’ultimo è molto intenso, per funzioni e servizi a costante contatto col pubblico, come sicurezza, ambiente, infrastrutture, trasporti, etc. Su altre pubbliche funzioni, l’opinione pubblica è più indifferente, con varie sfumature intermedie, dipendenti anche da eventi che occasionalmente generano impressione sociale, anche per il sensazionalismo mediatico di cui al par.4.4[[514]](#footnote-514).

*modello “gerarchico-militare” e sue criticità*

Questo controllo sociale si esplicava anche sul modello organizzativo preindustriale "gerarchico-militare"; alla figura del comandante militare si riporta l’idea stessa di “pubblico ufficiale”, e il "servizio civile” evoca quello militare ([[515]](#footnote-515)). Questa matrice evoca il ricordo di bigliettai, postini e persino netturbini in divisa([[516]](#footnote-516)) , "uffici d'Igiene", "case cantoniere", ispettorati della motorizzazione, genio civile, orfanotrofi, manicomi, riformatori, colonie penali, uffici Demaniali, del catasto e dei "procuratori delle imposte" nella nostra materia. Coi difetti di cui diremo, il modello militare esprimeva una "missione sociale" di cui farsi interpreti, con iniziativa e disciplina.

I lati negativi erano i formalismi degli eserciti in tempo di pace ([[517]](#footnote-517)) e una sopravvalutazione dell’autorità, scossa dalle due guerre mondiali, dalle contestazioni degli anni 60/70 del novecento ([[518]](#footnote-518)), dalle riflessioni sui diritti individuali, etc..

*generici riferimenti al modello aziendale*

Invece di adeguare questo modello a un’idea generale di organismo pluripersonale, lo si è gradualmente sostituito con un generico “modello aziendale”, sull’onda delle *privatizzazioni* e della crisi dello statalismo economico su cui par.2.6. La mancata riflessione sulla *governance* delle formazioni sociali, aziende comprese, ha provocato anche qui gravi inconvenienti. L’aziendalizzazione è stata vista come una scorciatoia dalla politica per aumentare i propri margini di manovra rispetto alle precedenti gerarchie organizzative, coi dirigenti formati da carriera interna, specifica per funzione, e maggior potere contrattuale rispetto alla politica. Quest’ultima selezionava i vertici delle amministrazioni, potendo scegliere nella specifica “piramide gerarchica”, che la privatizzazione depotenzia in nome di una generica "managerialità". Essa consente a una politica che si sente “azionista di riferimento” dei pubblici uffici di spostare dirigenti d’area da una funzione all’altra, in nome di una generica *managerialità* [[519]](#footnote-519). Essa è alla base dell’idea di c.d. *ruolo unico* dei dirigenti pubblici, che potrebbe andare anche bene per le figure “generaliste” corrispondenti alla gestione del personale (c.d. “risorse umane”) oppure alla direzione amministrativa delle aziende. Quest’intercambiabilità del "dirigente pubblico" non giustifica però passaggi dalla protezione civile, all’ambiente, ai beni culturali, alle infrastrutture, in relazione ai cambi di *sponsor* politici; questo ruolo unico della dirigenza costringe funzionari ormai avanti con gli anni, che già hanno sostenuto concorsi d’ingresso, da laureati, decenni prima, a un secondo livello di concorso, inevitabilmente nozionistico, che non valorizza le precedenti esperienze di lavoro([[520]](#footnote-520)). La “selezione interna” dei dirigenti è ridotta ai corpi militari, sanitari, tecnici e pochi altri, e ciò asseconda carriere all’ombra della politica ([[521]](#footnote-521)).

Il modello aziendale consente ai sindacati un fortissimo potere di interdizione nelle valutazioni dirigenziali sull’organizzazione degli uffici, la gestione e valutazione del personale ai fini degli avanzamenti di carriera ([[522]](#footnote-522)). Alle valutazioni di merito si sostituiscono asettici “indicatori di produttività”, non accompagnati da adeguate spiegazioni sociali della funzione sottostante; in questa misura essi mortificano lo spirito d’iniziativa, spingendo a “fare punteggio”, indipendentemente dall’utilità effettiva delle proprie azioni ([[523]](#footnote-523)). E’ una riedizione del formalismo del modello gerarchico militare, col rispetto delle regole sopravvalutato rispetto alle funzioni, secondo la concezione privatistico-giurisdizionale del diritto, come ripetiamo dal par.1.3.

*Formalismo,*

*delegittimazione ed esternalizzazioni*

Tutto questo contrasta lo stimolo, proveniente dall’opinione pubblica, secondo il sopra indicato controllo sociale, a prendere iniziative ed assumersi dei rischi nell’interesse generale; prevalgono l’autoprotezione, il formalismo, la ricerca di pretesti normativi per non esporsi [[524]](#footnote-524).

Il settore pubblico ne risente variamente, riducendosi e trasformandosi sempre più da gestore diretto in appaltatore. Le officine di produzione pubbliche, da quelle sopra ricordate del monopolio del sale fino agli arsenali militari, sono state smantellate, ed è scomparsa anche la piccola manutenzione dell’antico personale operaio e tecnico [[525]](#footnote-525). Le funzioni pubbliche sono sempre più demandate a società concessionarie, cooperative sociali e Onlus ([[526]](#footnote-526)), sanità convenzionata, *sponsor* per la valorizzazione dei beni culturali([[527]](#footnote-527)), architetti e geometri nell’edilizia e nell’urbanistica ([[528]](#footnote-528)), officine autorizzate nella circolazione dei veicoli, fino alla determinazione delle imposte tramite aziende, professionisti e patronati (par.3.16). Persino la funzione giurisdizionale è sempre più delegata a magistrati onorari (giudici di pace), mediazioni e forme di risoluzione alternativa delle controversie ([[529]](#footnote-529)), mentre su privacy, antiriciclaggio, sicurezza, rifiuti, autocertificazioni e controlli contabili (legge 231), l’esternalizzazione è avvenuta sugli stessi interessati, con duplicazioni di costi e inefficienze molteplici. L’esternalizzazione dei compiti indebolisce i pubblici uffici nel valutare il costo delle forniture, nell’interagire coi fornitori e in generale nel controllo del territorio nei settori di competenza.

*funzione tributaria e interessi oppositivi*

Su questo sfondo, la particolarità della funzione tributaria è di non erogare prestazioni, ma di prelevare risorse, venendo per questo denominata "**ablativa**" ([[530]](#footnote-530)) dagli amministrativisti; l’interesse dei contribuenti è perciò “oppositivo”, non “pretensivo”. Il contribuente preferisce non vedere il fisco, che vedere un fisco efficiente nello stimare presupposti economici d’imposta maggiori di quelli dichiarati, anche se più verosimili. La confusione sociale sulla funzione tributaria (capitolo 4) disorienta quindi i pubblici uffici del settore, allontanandoli dalla determinazione dei presupposti economici d’imposta, loro principale obiettivo.

*Drammatizzazione e paralisi delle valutazioni*

La valutazione su larga scala, per ordine di grandezza, di piccolo commercio, artigianato, professioni e piccole organizzazioni “flessibili” mette in imbarazzo. Davanti a una pubblica opinione disorientata sul tema gli uffici tributari devono destreggiarsi in variazioni su temi d’immagine, come "lotta all'evasione", “grandi evasori” e “fisco amico”; come il marinaio di Seneca cui *manca sempre il vento se non sa dove andare*, si cerca di gestire le situazioni alla meglio, mediando tra copertura normativa, comodità operativa, risultato di servizio e immagine istituzionale. Davanti all’incertezza sociale su quale sia *la cosa giusta,* vista la funzione, si teme di essere criticati qualunque cosa si faccia. Scatta così l’amministrazione “protettiva”, che naviga cautamente nella confusione legislativa di cui al par.2.4. Non ci si espone quindi nelle strategie valutative di massa, con controlli “numerosi, ragionevoli e flessibili”, come indicato al par.5.7, per riequilibrare la diversa visibilità dei presupposti economici d’imposta (parr.1.11). Si tende invece a un minor numero di controlli, gestiti con cautela, preferendo le contestazioni interpretative (parr.5.17 ss.), coinvolgendo altri uffici in condivisioni di responsabilità ([[531]](#footnote-531)), rinviando le decisioni a ridosso della scadenza, quando l’urgenza le rende più difendibili ([[532]](#footnote-532)). Rispetto alle contestazioni interpretative, le stime valutative su piccoli commercianti, artigiani e organizzazioni padronali sono poche e partono da una richiesta molto elevata, che mette al riparo da sospetti di negligenze o connivenze di cui al par.5.11. Queste stime sono così poche, rispetto all’evasione percepita, da sembrare quasi un favore o un dispetto, anziché un diritto o una doverosa punizione ([[533]](#footnote-533)).

Queste stime esagerate, come le suddette forzature interpretative, spesso di lana caprina, alimentano la generale tendenza a *far decidere il giudice*, con la proliferazione dei processi, di cui al par.6.10.

I controlli diventano così, nel loro insieme, socialmente poco visibili, come indicato al par.1.7.

*Percezioni scientifico sociali della dirigenza*

Da anni la dirigenza dell’Agenzia delle Entrate comprende i problemi indicati in questo testo meglio dell’accademia, e a maggior ragione dei professionisti e di tutte le categorie di cui al par.4.4 ([[534]](#footnote-534)). E’ un effetto della consapevolezza di una funzione in chi a tutti i livelli vi si dedica (par.1.2), sviluppando maggior senso d’appartenenza di chi lavora nelle aziende. Anche l’Agenzia è però ostaggio della confusione tra le percezioni sociali della funzione tributaria da parte della pubblica opinione e della politica. Quest’ultima, pensando alla coesione sociale e al consenso, rifletterà in varia misura la confusione sociale diffusa nella pubblica opinione; la politica rispecchia cioè inevitabilmente la confusione mentale della società che la esprime, dovuta alla nota mancanza di spiegazioni sociali della funzione tributaria. Solo coordinando le percezioni degli interessati, come spiegato al par.4.7 sugli studi sociali, potrà esserci una “pace fiscale” nell’opinione pubblica, premessa per l’efficienza degli uffici tributari.

### 5.4. Supporto degli uffici all’autodeterminazione (*amministrazione di* servizio) e valore delle loro interpretazioni

*L’amministrazione “di servizio”*

Visto che i contribuenti devono autodeterminare i tributi, è normale che gli uffici tributari forniscano loro istruzioni, indicazioni e chiarimenti sui vari aspetti della normativa che i privati devono applicare e più in generale sulle situazioni che essi devono gestire. L'autotassazione richiede insomma una qualche cooperazione del fisco e in questo limitato senso l'amministrazione tributaria diventa anche "di servizio", con un interesse anche “pretensivo”, e non solo oppositivo, dei contribuenti, come indicato al par.5.3; la cooperazione del fisco semplifica infatti i costi di adempimento dell'autodeterminazione dei tributi, proporzionalmente più incisivi con la diminuzione degli imponibili.

*Servizi di interazione e di interpretazione*

La cooperazione degli uffici tributari avviene nella fase di “anagrafe” dei contribuenti, col rilascio di documenti identificativi, con la documentazione dei versamenti ([[535]](#footnote-535)), monitoraggio "seriale" degli adempimenti ([[536]](#footnote-536)), gestione informatica delle dichiarazioni, erogazione dei rimborsi, risposte a quesiti interpretativi. I contribuenti devono infatti qualificare ex ante, ai fini tributari, comportamenti ancora da porre in essere, anche per regolarsi su “come” porli in essere, in relazione al loro previsto inquadramento normativo tributario.

*Importanza e fondamento dell’interpretazione amministrativa*

La fuorviante concezione privatistico-giurisdizionale del diritto (par.1.3) non riesce a valorizzare l’importanza dell’interpretazione amministrativa né il suo fondamento organizzativo, “gerarchico”, tipico delle funzioni non giurisdizionali. In esse l’interpretazione ufficiale, di un superiore gerarchico crea inevitabilmente affidamento nei privati ([[537]](#footnote-537)) e condiziona gli uffici dipendenti, è un normale riflesso dei principi generali sull'organizzazione delle pubbliche autorità, riflessa nei rapporti con l'esterno. L’interpretazione amministrativa si distingue così dalle tradizionali interpretazioni prive di valore formale, come i «lavori preparatori “([[538]](#footnote-538)), i rari, e spesso equivoci, precedenti giurisprudenziali e la pubblicistica([[539]](#footnote-539)).

*Interpretazioni e precedenti amministrativi*

L'interpretazione amministrativa, fondamentale per la funzione tributaria di tutti i paesi sviluppati, è affidata in Italia all'Agenzia delle Entrate. Gli uffici periferici di quest’ultima, preposti alla determinazione del tributo come indicato al par.5.2, sono vincolati all’interpretazione normativa dei loro organi superiori secondo le filiere gerarchiche di cui al par.5.2 ([[540]](#footnote-540)), in base al principio di ripartizione interna dei compiti. Anche a parità di grado, l’ufficio competente all’interpretazione di una certa normativa vincola, su questi aspetti, un ufficio avente altre competenze, dove rileva la normativa cui l’altro ufficio è preposto.

*Sedi dell’interpretazione*

La valenza dell’interpretazione non cambia in relazione ad altri aspetti dell’atto che la contiene, come le "circolari"([[541]](#footnote-541)) o le risposte a specifici quesiti([[542]](#footnote-542)), denominate ”risoluzioni” o “interpelli”, fino alle istruzioni alle dichiarazione dei redditi (par. 3.4), ai comunicati stampa, alle risposte a interrogazioni parlamentari, fino alle FAQ (*frequently asked questions*) pubblicate su internet. L'importante è la provenienza dagli uffici abilitati all’interpretazione e la sua valenza di principio, anche quando il quesito è stato posto da un singolo contribuente, come nelle istanze di interpello interpretativo ([[543]](#footnote-543)). Questa idoneità a creare affidamento non esiste invece per il “precedente amministrativo”, cioè l’interpretazione seguita nel concreto accertamento, o nella concreta definizione amministrativa (par.6.4) su un singolo contribuente; questa diversità di comportamento può essere solo un indizio, ancora limitato, di un "abuso di potere" o di "negligenza amministrativa" ([[544]](#footnote-544)).

*L’affidamento del contribuente*

Le interpretazioni amministrative non pregiudicano il contribuente, potendo essere comunque disattese a suo favore dal giudice, senza particolari formalità, annullando l’atto amministrativo individuale che vi si è conformato; davanti all’interpretazione amministrativa che non condivide, e comporta un maggior tributo, il contribuente dovrà decidere se disattenderla, e rischiare un rilievo fiscale futuro (con sanzioni), oppure seguirla, salvo poi intentare azione di rimborso. Un'impugnazione delle interpretazioni amministrative sarebbe inammissibile in quanto prematura, salvi i casi in cui se ne dimostri un’autonoma lesività, come in alcuni casi in cui si riflette immediatamente in rapporti tra contribuenti di “mero diritto”, che poi si rivalgono su terzi, come indicato al par.3.5([[545]](#footnote-545)). Le interpretazioni in esame invece giovano al in base alla tutela della buona fede generata dall'autorità amministrativa; l’affidamento verso i pubblici poteri è un classico principio generale del diritto, anche Europeo, nonché dei comuni principi di ragionevolezza; è un riflesso dello stato di diritto, dove le autorità amministrative non possono creare ulteriori vincoli rispetto a quelli previsti per legge, ma possono impegnare sé stesse, creando affidamento nei terzi. Ne discende che, nei casi di modifica “peggiorativa” dell’interpretazione, i contribuenti, in base alla tutela dell’affidamento e della buona fede, saranno comunque immuni da sanzioni, per le mancate applicazioni del tributo, conseguenti all’osservanza delle indicazioni interpretative successivamente modificate ([[546]](#footnote-546)).

*Il fastidio giurisdizionale*

Sono quindi del tutto estemporanee, rispetto al quadro descritto sopra, alcune svalutazioni giurisprudenziali dell'interpretazione amministrativa, che riflettono la consueta sopravvalutazione della funzione giurisdizionale, di cui al par.1.3; dietro quest’atteggiamento c’è l’impossibilità dei privati di creare affidamento verso altri privati, vincolando il giudice con determinate interpretazioni normative ([[547]](#footnote-547)). E’ però facile rendersi conto che qui l’affidamento non viene creato da un privato, ma dall’autorità amministrativa investita della funzione tributaria([[548]](#footnote-548)).

*Contestualizzazione dell’interpretazione amministrativa*

Il problema resta quello della riferibilità dell’interpretazione al caso che ufficio e contribuente stanno esaminando, in relazione al quale si effettua una sorta di “interpretazione dell’interpretazione” ([[549]](#footnote-549)). Sono dubbi abbastanza frequenti vista la cautela con cui sono redatte le interpretazioni ([[550]](#footnote-550)). Esse sono però d’altra parte importanti, sia per la suddetta immagine pubblica (par.5.3) di “amministrazione di servizio”, sia per il desiderio di punti fermi anche da parte degli uffici periferici. Ne deriva quindi la tendenza a circolari interpretative molto tempestive ed ampie, sfuggenti sui punti potenzialmente controversi, da affinare nella prassi con successive risoluzioni e interpelli. Il risultato, sul piano della certezza del diritto, è comunque molto migliore rispetto all’“interpretazione giurisprudenziale” di una funzione amministrativa.

### 5.5. Acquisizione e controllo formale delle dichiarazioni e dei versamenti (incroci informatici e campionatura oneri deducibili)

*Acquisizione delle dichiarazioni e controlli formali*

Gli uffici tributari acquisiscono in via informatica, nelle proprie banche dati, le comunicazioni e le dichiarazioni dei contribuenti, descritte al par. 3.4. I dati dichiarati contribuiscono alle banche dati del fisco [[551]](#footnote-551), di cui riparleremo al par.5.7 e 5.9. In base a tali dati possono svolgersi alcuni controlli formali, anch’essi ormai in buona parte informatizzati, che incrociano alcuni dati esposti nella dichiarazione con quelli trasmessi da altri soggetti, come i sostituti d’imposta e banche per i relativi versamenti ([[552]](#footnote-552)). E' quindi un riscontro di regolarità esteriore, effettuato a tappeto e denominato “liquidazione” delle dichiarazioni (art. 36-bis decreto 600-1973). I problemi di questo controllo formale erano molto maggiori quando esisteva il rischio di errori numerici nelle dichiarazioni cartacee; il passaggio alla dichiarazione telematica, col coinvolgimento dei centri di assistenza fiscale e dei professionisti, evita questo tipo di errori e consente una gestione “seriale” delle liquidazioni; in essa rientrano anche i rimborsi dei crediti d’imposta con un ordinativo di rimborso senza le caratteristiche di un atto impositivo formale ([[553]](#footnote-553)).

*Sopravvalutazione dei controlli formali*

In questa fase emerge una caratteristica generale dei pubblici uffici, molto intensa nel nostro caso per via della confusione scientifico sociale esistente in materia tributaria. Mi riferisco alla tendenza a concentrarsi sulla regolarità formale di quanto si conosce anziché trovare quanto non si conosce. Il controllo formale suddetto è abbastanza facile, ed è importante soprattutto per richiedere imposte dichiarate e non versate; una volta informatizzato è un intervento facile da generalizzare. Tuttavia è facile rendersi conto che esso si svolge interamente nell’ambito dei dati dichiarati e che quindi non è una priorità rispetto all'individuazione e valutazione degli imponibili che sfuggono alla tassazione documentale attraverso le aziende; alla perequazione tributaria di cui si preoccupa l’opinione pubblica ([[554]](#footnote-554)) servirebbe più una stima diffusa degli imponibili da valutare per ordine di grandezza, anziché i suddetti massivi incroci contabili. Anch’essi ricordano l’esportazione della ragioneria, di cui al par.4.5, e trasformano gli uffici da luogo di valutazione dei presupposti d’imposta, a “luogo di interpretazione di documenti”, come nella tradizione dell’imposta di registro (par.10.2). Nessuna spiegazione sociale della funzione tributaria ostacola, in termini di priorità, l’istintiva tendenza, amministrativamente "comoda" a concentrarsi su interventi in gran parte automatizzati e deresponsabilizzati, in quanto scarsamente valutativi, ma al tempo inadeguati agli obiettivi di cui al par.5.7.

*Aspetti procedurali*

L’impostazione “seriale” di questi controlli, sacrifica l’interlocuzione col contribuente, avvertito dell’esito della liquidazione, ai sensi del comma 3 dell’art. 36-bis, con una comunicazione semi-formale, tendente a consentirgli la presentazione di chiarimenti ovvero l'adesione, con riduzione delle sanzioni amministrative([[555]](#footnote-555)); se il destinatario resta inerte, o presenta chiarimenti ritenuti non convincenti, la somma è iscritta a ruolo (par.6.11), contro cui il contribuente dissenziente dovrà presentare ricorso[[556]](#footnote-556).Il contraddittorio procedimentale, su cui par.6.1, è quindi scarno, e la motivazione (par.6.2) degli avvisi suddetti necessariamente stringata.

*controllo a campione su oneri deducibili e detrazioni*

Gli uffici richiedono (art. 36-ter) anche i documenti giustificativi di oneri deducibili “personali”, come assicurazioni vita, alimenti al coniuge separato, spese mediche etc. (paragrafo 9.3), detrazioni per familiari a carico, ritenute d’acconto, etc. Questo controllo richiede un’istruttoria personalizzata, e riguarda quindi di fatto una percentuale modesta delle dichiarazioni. Serve infatti un’interlocuzione personalizzata in genere riguardante la quadratura tra quanto detratto e i dati segnalati al fisco dai terzi che hanno ricevuto gli oneri ([[557]](#footnote-557)), nonché i rari casi in cui quest’acquisizione non si verifica (ad esempio gli alimenti al coniuge). Ove rimangano squadrature non chiarite, le maggiori imposte saranno comunque richieste con iscrizione a ruolo (par.6.11).

### 5.6. Indagine amministrativa sulla determinazione delle imposte e relativa formalizzazione

*controlli di merito, scarsità e preoccupazioni*

I controlli di merito diretti a individuare e valutare le evasioni descritte al capitolo 3 (parr.3.7 -3.15) riguardano una parte soltanto dei contribuenti. Tali controlli, come indicato al par.5.2, tendono a concentrarsi sulle aziende organizzate di maggiori dimensioni, mentre la perequazione tributaria avrebbe bisogno di diffusi controlli valutativi, per ordine di grandezza, su piccole organizzazioni, artigiani e professionisti al consumo finale (parr.3.13 ss, 4.2, 5.7 etc.).

Per questi piccoli contribuenti il rischio di controllo è minimo, e per fortuna viene da loro sovrastimato, come indicato al par.1.7.

La scelta di chi controllare è quindi programmata, in base agli indicatori di rischio di evasione [[558]](#footnote-558)e di possibile recupero d’imposta [[559]](#footnote-559), per ridurre possibilità di abusi e favoritismi. Per il contribuente, di fronte al modesto numero di controlli, è infatti istintivo pensare di essere soggetto a indagini perché *qualcuno ce l’ha con lui [[560]](#footnote-560).* Sulle liste suddette, formate anche tramite le banche dati di cui al par.5.5, si svolge la selezione personalizzata degli uffici. Di fatto gli abusi ed i reclami sono rari, sia per la trasparenza delle scelte, e la tracciabilità interna delle loro motivazioni, sia per la difficoltà di dimostrare possibili abusi.

***selezione e ufficio competente***

***poteri autoritativi di indagine***

Le indagini fiscali, di polizia amministrativa, ricordano la matrice non *privatistico giurisdizionale* della funzione tributaria; gli uffici tributari in quanto pubblica autorità, e nei limiti di legge (*infra*), possono infatti chiedere ai privati informazioni, documenti e accesso fisico a determinati luoghi, sotto pena di sanzioni (par.6.13) ed esecuzione coercitiva (QQ((([[561]](#footnote-561)). Questi poteri anticamente erano impliciti nella funzione tributaria, mentre oggi il principio di legalità (par.2.3) ne impone la predeterminazione, per imporre l’esercizio coattivo e le sanzioni in caso di inadempimento.

*E informazioni liberamente acquisibili*

Resta il potere di indagare senza introdursi nella sfera giuridica altrui e senza imporre sanzioni, trovando informazioni accessibili su internet, percepibili dalla pubblica via o fornite spontaneamente da terzi; è sostenibile che i dati forniti da terzi dovessero essere da loro lecitamente posseduti per essere utilizzabili ai fini del controllo fiscale ([[562]](#footnote-562)). Se il possesso è legittimo, non rileva che l’esposto del terzo all’ufficio tributario sia dovuto a rivalse personali verso il contribuente, come accade spesso da parte di clienti insoddisfatti, dipendenti non pagati, professionisti esautorati o ex coniugi desiderosi di ritorsioni [[563]](#footnote-563).

*Competenza amministrativa*

L’indagine è di competenza spetta all’ufficio nella cui circoscrizione territoriale si trovava il domicilio fiscale del contribuente al momento di presentazione della dichiarazione ([[564]](#footnote-564)); tale ufficio rimane competente, per i relativi controlli, indipendentemente da successivi trasferimenti del soggetto ([[565]](#footnote-565)).

I tributi applicati attraverso le aziende, cioè imposte dirette ed IVA, procedono di pari passo anche sotto il profilo dei suddetti poteri istruttori ([[566]](#footnote-566)), disciplinati "in parallelo" dalla normativa sull'IVA e da quella sull'accertamento delle imposte sui redditi ([[567]](#footnote-567)).

*Convocazioni e richieste di documenti e informazioni*

Nei confronti di piccoli commercianti, artigiani e persone fisiche, un primo livello di indagine comporta la convocazione presso gli uffici tributari, presentando documenti e rispondendo a domande, verbalizzate assieme alle risposte. Queste possono riguardare anche terzi, in rapporti col contribuente, compresi clienti privati consumatori finali; ad es. chi aveva pagato pranzi di nozze è stato invitato a fornire informazioni per il controllo fiscale del relativo ristorante e gli inquilini sul pagamento di canoni locativi al proprietario.

*Indagini presso il contribuente*

Oltre che presso gli uffici, come appena detto, le indagini possono anche svolgersi presso il contribuente, con "accessi, ispezioni e verifiche", espressioni riguardanti profili diversi dell'istruttoria esterna agli uffici. Ciascuno può immaginarne lo svolgimento con un minimo di fantasia, senza parafrasare qui, nei soliti sterili schemini, le lunghe elencazioni normative sulle modalità di esercizio*.*

Tuttavia può essere utile un “accesso” presso il contribuente (c.d.”accessi brevi”) per rendersi conto direttamente delle caratteristiche di una certa attività.

Il concetto di ispezione attiene all'analisi di documenti ed eventualmente di luoghi fisici diversi dalla sede dell'attività, dove altrimenti di avrebbe un accesso (ad es. depositi, rimessaggi, terreni, veicoli etc.). L'indagine più ampia è la verifica (generale o parziale), che comporta una qualche permanenza stabile presso la sede dell'attività, o addirittura il domicilio, del contribuente ispezionato.

*Controlli e territorio estero*

I controlli tributari, in quanto espressione di potere pubblico, sono esercitabili solo all'interno del territorio, e quindi sono parzialmente spiazzati dalla globalizzazione e dalle libertà di circolazione europee (merci, capitali, imprese: paragrafi 2.6, 3.11). Sono tuttavia astrattamente concepibili sopralluoghi e assunzioni d’informazioni "non autoritativi" all'estero, svolti anche col consenso di controparti italiane, che invitano il soggetto estero a collaborare, in modo da agevolare cooperativamente le indagini nei loro confronti ([[568]](#footnote-568)). Se coercitive, le indagini all'estero devono invece ricorrere all’assistenza degli uffici del paese ospite, prevista dalle convenzioni contro le doppie imposizioni (par.7.18), oppure dalle norme interne emanate su direttive dell'Unione Europea ([[569]](#footnote-569)); in sintesi però i controlli fiscali circolano tra un paese e l’altro in modo molto più lento di quanto circolino imprese e capitali ([[570]](#footnote-570)).

*Esigenze organizzative interne e di tutela degli indagati*

Nelle regole che disciplinano le indagini si mescolano finalità organizzative interne, dirette al buon andamento degli uffici, e finalità di protezione dei privati, cui le indagini si dirigono, come protezione del domicilio, della riservatezza, della corrispondenza etc.[[571]](#footnote-571). La violazione delle regole di buon andamento degli uffici rileva in modo indiretto, nei confronti dei contribuenti, che possono utilizzarla come elemento segnaletico di sviamento di potere, utilizzato per finalità estranee alla funzione, ad esempio ritorsioni personali o tentativi di concussione (par.5.11). In mancanza di queste patologie, la giurisprudenza tiene giustamente fermi gli atti impositivi basati su indagini dove i verificatori hanno violato disposizioni attinenti all’organizzazione amministrativa interna della loro struttura[[572]](#footnote-572).

La potenziale invasività delle indagini non è regolabile con rigide disposizioni legislative, ad esempio l’art. 12 dello statuto del contribuente (par.2.1) secondo cui le indagini presso il contribuente non possono durare più di trenta giorni, motivatamente prorogabili per altri trenta; si tratta di giorni di “effettiva presenza”, distribuibili in un arco temporale più lungo, ma che possono essere eccessivi o insufficienti, in relazione a ciò che occorre verificare.

Per accedere in locali adibiti ad attività d’impresa è sufficiente l’autorizzazione del capo dell’ufficio, rispondente a finalità organizzative interne. Per gli accessi domiciliari e gli atti più lesivi della riservatezza (ad es. apertura forzata di borse, plichi sigillati, mobilio, casseforti, ecc. ex art. 52 comma 3, nonché perquisizioni personali) occorre un’autorizzazione del procuratore della repubblica, da richiedere in base a gravi indizi di violazioni tributarie.

*Inutilizzabilità di prove illegittimamente acquisite*

Le informazioni illegittimamente acquisite, senza le autorizzazioni a tutela di diritti costituzionalmente garantiti, come il domicilio, l’integrità personale o la riservatezza, sono inutilizzabili come elementi probatori del successivo atto di accertamento. Quest’ultimo è quindi annullabile, in una sorta di “illegittimità derivata” ([[573]](#footnote-573)), se non giustificato anche da altre informazioni legittimamente ottenute. Questa inutilizzabilità, sancita dopo molte incertezze giurisprudenziali, è una sorta di “sanzione”, a carico degli uffici tributari, per avere leso un diritto primario del contribuente; questa soluzione, sia pure la più ragionevole allo stato della riflessione, desta sempre qualche perplessità, trattandosi comunque di un "vizio formale", anche se grave([[574]](#footnote-574)).

*Danni diretti dovuti alle indagini: rarità del caso*

Le indagini fiscali, come qualsiasi altro esercizio di poteri amministrativi, possono parzialmente intralciare lo svolgimento dell’attività economica o la vita privata, ma sono preoccupazioni da valutare caso per caso, tenendo conto della complessità delle indagini, del fastidio concreto che l’attività degli uffici provoca al contribuente o alla sua azienda. Non risultano comunque contenziosi sulla "nocività" intrinseca degli atti investigativi in quanto tali, di cui sarebbe difficile anche individuare il giudice competente, tendenzialmente quello amministrativo, viste le carenze di tutela sugli atti non diretti alla determinazione del tributo, davanti al giudice tributario. Il sistema contenzioso attuale, sbrigativamente riferito agli atti di determinazione del tributo (paragrafo 6.8), non offre tutela giurisdizionale immediata contro gli inconvenienti immediati delle indagini. Ciò tuttavia non provoca particolari lamentele, a conferma che la giuridicità non è solo giurisdizionale (par.1.3) e l’insieme di controlli sociali e reclami amministrativi possono limitare gli abusi ([[575]](#footnote-575)).

*Omessa collaborazione, sanzioni indirette e rinvio al contraddittorio*

In caso di rifiuto di esibire documentazione o di fornire informazioni , oltre alle suddette sanzioni dirette per l'inadempimento, al contribuente è vietato di far valere tali informazioni e documenti nel corso del processo tributario. Non è tanto una sanzione indiretta, quanto una cautela contro rinvii tattici, diretti a rimandare la questione al termine delle indagini, quando i verificatori non più vanificare la portata di tali documenti, né scoprire altre violazioni ad essi collegate([[576]](#footnote-576)). La norma scatta ovviamente solo qualora la richiesta del fisco sia specifica e circostanziata, e non per le richieste generiche di fornire qualsiasi documentazione rilevante a proprio favore ([[577]](#footnote-577)). Non è certamente attraverso simili estemporanee disposizioni che si può costruire un organico contraddittorio procedimentale tributario, come vedremo al par. 6.1.

*insufficienza di un vasto controllo del territorio “a monte”*

La mancanza del preliminare, sistematico ed effettivo([[578]](#footnote-578)), monitoraggio complessivo, di cui alla fine del par.5.7 diminuisce l'efficacia delle indagini; non a caso i verbali di verifica iniziano con asettiche descrizioni generali dell’attività svolta, come se essa fosse stata scoperta durante l'attività d'indagine, e non analizzata "a monte" ([[579]](#footnote-579)). gli accessi, ispezioni e verifiche, sono innescati solo da analisi "a tavolino", non particolarmente agevolate dalle innumerevoli banche dati di cui al par.5.16. Le indagini, quindi, sono peggiori in qualità e quantità rispetto a come potrebbero essere se precedute dal bagaglio informativo generale sul contribuente, proposto al paragrafo seguente;

È una conferma dell’episodicità dell’attività amministrativa in materia tributaria, cui si connettono dispersioni di risorse, che ostacolano la serena, e soprattutto sistematica, stima dei presupposti economici non registrati.

*valore di atto pubblico dei verbali di ispezione*

Veniamo ora alla documentazione delle indagini fiscali, effettuata con lo strumento generale dei “processi verbali”, in cui si descrivono le operazioni avvenute e gli incontri svolti; ritroviamo qui un potere tipico delle autorità amministrative, come il “potere di certazione”, che riflette la nota matrice amministrativistica del diritto tributario e la natura di pubblici ufficiali dei funzionari del fisco.

Il verbale costituisce, prova legale, come diremo al par.5.8, nel senso di fare «prova fino a querela di falso», delle operazioni materiali accadute in presenza del verbalizzante o da lui compiute.

*Limiti ordinari di valore probatorio legale*

Si tratta di un riflesso del valore probatorio privilegiato degli atti provenienti da pubblici uffici, dotati del suddetto "potere di certazione"(o certificazione) amministrativa. Secondo questi principi generali, quindi, nessun valore privilegiato spetta invece alla parte logico-critica del verbale, in cui il verbalizzante utilizza i dati osservati per formulare deduzioni ulteriori (di solito argomenti presuntivi) rispetto ad essi[[580]](#footnote-580).

*Verbale e procedimento d’imposizione (rinvii)*

Il verbale è un atto ancora preliminare rispetto agli avvisi di accertamento (par.6.1) cui eventualmente darà luogo e per questo la sua impugnazione giurisdizionale è inammissibile, perché prematura.

Eventuali misure cautelari di garanzia patrimoniale, come l’ipoteca o il sequestro di beni del contribuente, adottate in base al verbale, possono casomai essere impugnate come tali, coinvolgendo anche il verbale che esse presuppongono. Un nesso procedimentale lega l’apertura delle indagini, la redazione del verbale, la partecipazione dei contribuenti, con la facoltà di presentare all'ufficio impositore deduzioni ([[581]](#footnote-581)) e gli eventuali atti d’accertamento di cui al par.6.1 ss.

E’ stata soppressa l’acquiescenza al verbale, con sconto sulle sanzioni, in quanto assorbita dal “ravvedimento lungo” (par.3.4) e dall’accertamento con adesione (par.6.4 ss).

### 5.7. Il ruolo dei controlli per indurre ad una credibile autotassazione

*Funzione tributaria in un contesto di autotassazione*

Una volta illustrata l’inevitabile matrice amministrativistica dei *controlli del* *dichiarato* e delle *indagini sul non dichiarato*, dovrebbe essere chiaro il ruolo degli uffici tributari davanti alla diversa determinabilità dei presupposti economici delle imposte. L’obiettivo non è massimizzare le imposte accertate sul singolo contribuente accertato, disperdendo risorse amministrative e creando una controproducente immagine di “fiscalismo”, come sospettosa e vessatoria pignoleria. In un contesto di autodeterminazione, l’obiettivo del controllo è invece indurre l’insieme dei contribuenti ad un adempimento credibile, non prelevare più imposte possibile dal singolo contribuente accertato. Il controllo deve cioè far percepire la presenza valutativa degli uffici tributari anche attraverso le relazioni di vicinato, d’affari o familiari degli interessati.

*Sfasamento tra gettito dei controlli ed evasione in senso materiale*

Ancorchè sopravvalutato dai contribuenti (par.1.7) quest’intervento è ancora irrisorio, come risulta dal par.5.2 e dalle statistiche dell’attività di controllo. Esse confermano la scarsità di risorse (par.5.2) attribuite alla stima valutativa degli imponibili non determinati attraverso le aziende. Su circa 15 miliardi di euro di incassi da controlli, compresi interessi e sanzioni ([[582]](#footnote-582)), quasi la metà riguarda imposte dichiarate, ma non versate, verosimilmente per difficoltà finanziarie del contribuente ([[583]](#footnote-583)); c’è la tendenza a controllare “a tappeto”, in punto di diritto”, detrazioni, qualificazioni degli atti ai fini dell'imposta di registro, agevolazioni varie, etc nei modi seriali, descritti al par.5.5. Anche le verifiche sul campo riguardano in misura eccessiva la reinterpretazione giuridica di vicende dichiarate o palesi ([[584]](#footnote-584)) e poco la credibilità economica del dichiarato, come ordine di grandezza, cioè gli imponibili nascosti; le verifiche sui contribuenti di piccole dimensioni, il 95% del totale, comportano incassi di circa 2 miliardi ([[585]](#footnote-585)), ben poco rispetto alle stime dell’evasione indicate al par.4..1 e alle entrate da autotassazione di cui al par.1.10.

Gli scarsi controlli su questi contribuenti sono in compenso rigidi e formalistici, per mostrare rigore, assecondare le tendenze di opinione sulla c.d. “lotta all’evasione” ; è una suggestione che spinge a pochi accertamenti sovrastimati, per non farsi ritenere deboli o collusi (par.5.11) contro una specie di “nemico” e gli obiettivi parametrati all’incasso ([[586]](#footnote-586)); questo suddetto diffidente rigore su pochi è controproducente, in quanto riduce la percezione di controllo del territorio da parte del fisco. Nell’attuale contesto di autotassazione, infatti, gli uffici tributari non hanno bisogno di “prendere soldi” ([[587]](#footnote-587)), che “arrivano da soli” tramite l’autotassazione. Ad essa gli uffici contribuiscono massimizzando la percezione della propria presenza valutativa sul territorio. Il controllo deve essere quindi diffuso, massimizzandone la percezione da parte dei contribuenti che sfuggono alla nota determinazione documentale, nei modi indicati qui di seguito.

*il monitoraggio a distanza e l’anagrafe personalizzata valutativa*

Il punto di partenza per un controllo valutativo degli imponibili non determinabili contabilmente è una “base informativa” personalizzata su singoli contribuenti, con descrizioni quali-quantitative dell’attività economica; rispetto ai tempi degli antichi catasti, potrebbero aiutare le moderne tecnologie digitalizzabili, comprese foto e video ([[588]](#footnote-588)); attorno a questo nucleo descrittivo potrebbero aggregarsi le innumerevoli banche dati dell’anagrafe tributaria ([[589]](#footnote-589)), espressamente ammesse dalla normativa sulla privacy ([[590]](#footnote-590)). Anziché usarle per una velleitaria determinazione ragionieristicamente puntuale, esse vanno inserite nella determinazione valutativa, come indicato al par.5.9, sugli “indizi contabili”; ciò consentirebbe anche di snellire le dichiarazioni annuali (par.3.4), limitabili ai dati “di periodo”, separate dalle informazioni destinate a durare nel tempo ([[591]](#footnote-591)). Potrebbero esservi inserite anche le informazioni patrimoniali e reddituali necessarie a rendere plausibile il tenore di vita rispetto ai redditi dichiarati, come indicato al par.5.14 ([[592]](#footnote-592)). Questa versione moderna degli antichi catasti ([[593]](#footnote-593)) potrebbe essere perfezionata anche per controllare l’erogazione di sussidi, come indicato al par.2.2 per l’ISEE. L’affidabilità di uno schedario valutativo siffatto sarebbe controllabile da altri funzionari, uffici ispettivi e controinteressati ([[594]](#footnote-594)).

*Controllo di credibilità a passaggi successivi*

A questa base informativa si riferirebbero i riscontri valutativi sul territorio, sia per controllare la credibilità delle informazioni, in assoluto e rispetto a quanto indicato nelle dichiarazioni fiscali di cui al par.3.4. Sarebbero sopralluoghi senza rettifiche d’imposta, mere valutazioni di coerenza di massima tra sostanza economica dell'attività, fisicamente percepibile, dati dichiarati e suddetta descrizione permanente.

In questa fase di monitoraggio e scrematura sarebbe valutata probabilisticamente la qualità e la quantità di imponibili non registrati. riservando loro un secondo livello di intervento. L’ampiezza del monitoraggio renderebbe cioè inevitabile omettere approfondimenti su situazioni anche “sospette”, ma meno di altre, cui andrebbero riservati gli interventi accertativi. ([[595]](#footnote-595)). Su alcune situazioni collocate in ampie zone grigie “di confine” ci si potrebbe limitare a richieste di maggiori imponibili per il futuro, con varie combinazioni. L’importante è tener presente che il controllo tributario è un bene scarso, visto il numero degli operatori economici e dei funzionari disponibili, e che il suo dosaggio segue i criteri, inevitabilmente discrezionali, di cui al par.5.10([[596]](#footnote-596)). L’azione amministrativa sarebbe quindi in partenza disponibile e "dialogante", secondo il modello del “fisco amico”, sinonimo di sereno esercizio della funzione sottostante; come l’ospedale cura, la scuola insegna, la nettezza urbana porta via i rifiuti, etc., la determinazione dei presupposti economici d’imposta non deve svolgersi in tribunale, ma negli uffici tributari. Questi ultimi dovrebbero irrigidirsi gradualmente davanti ad atteggiamenti non collaborativi o ostruzionistici, rasserenandosi quando tali criticità vengono superate ([[597]](#footnote-597)).

*Risorse disponibili per sdrammatizzare la funzione tributaria*

Le risorse di personale per l’attività sopra indicata non mancherebbero se si pensa agli addetti all’agenzia delle entrate, compreso l’ex personale dei concessionari per la riscossione (par.6.11), Guardia di finanza e uffici tributari degli enti locali ([[598]](#footnote-598)); per una parziale riconversione di questo personale ai compiti sopra indicati basterebbe un’idea condivisa della funzione tributaria come determinazione valutativa degli imponibili, secondo quanto spiegato in questo testo. Il problema non è “trovare le persone”, ma superarne la paura di valutare e il desiderio burocratico di presentarsi come “telecomandate dalla legge”.

Percepire questa presenza valutativa degli uffici tributari nella propria cerchia di relazioni d'impresa, professionali, di vicinato e parentela, aumenterebbe un tasso di adempimento già oggi tutt’altro che disprezzabile, per i motivi di cui al par.1.7. Le sperequazioni fiscali rientrerebbero nei livelli di guardia, e diventerebbe accettabile socialmente lo sfasamento tra la precisione, su alcuni imponibili, della tassazione attraverso le aziende e la più blanda stima su alcune attività “autonome” al consumo finale([[599]](#footnote-599)).

### 5.8. L’empirismo e il probabilismo del giudizio di fatto nella determinazione degli imponibili

***Determinazione degli imponibili e prova***

Come determinazione degli imponibili, ormai dovrebbe essere chiaro (dai paragrafi 1.4 e 1.10) che la funzione tributaria deve risolvere, come primo e principale passaggio, questioni di fatto; su di esse si innestano poi le consuete astrazioni economiche cui commisurare le imposte cioè reddito, consumi, patrimonio etc.; come visto al par.1.8, si tratta di astrazioni economiche, in sé non suscettibili di prova, che si riferisce a eventi ad esse collegati, come attività economiche, contrattuali, incassi, pagamenti etc.

***empirismo della questione di fatto***

La prova è questione conoscitiva, comune a tutti i settori del diritto. La questione di fatto è “giuridica" in quanto rientrante in una pubblica funzione, ma in prima battuta “empirica”, finalizzata al conoscere. L’approvazione o la disapprovazione di quanto conosciuto, sul piano del dover essere, etico, politico, valoriale, di interesse economico etc., appartengono a un momento logico successivo, e danno luogo alle questioni di diritto o “interpretative”, esaminate ai parr.3.9 ss. Il carattere “conoscitivo” del giudizio di fatto non incappa nell’indimostrabilità delle scale di valori di cui al par.1.3 ([[600]](#footnote-600)); così come la conoscenza precede la deliberazione, le questioni di fatto si collocano logicamente "a monte" della questione di diritto, nel nostro caso la determinazione dell’imponibile e poi del tributo ([[601]](#footnote-601)).

***Ambiguità del concetto di prova e sua componente interpretativa***

Il giudizio di fatto è tutt’altro che meccanico, e comporta un'interpretazione, secondo i nostri sensi e il nostro bagaglio culturale, di informazioni , siano esse immagini, documenti, reperti fisici, intercettazioni telefoniche, affermazioni non contestate o testimonianze. Si tratta della prova come elemento materiale, in inglese distinta con la parola “evidence”, dalla prova come ragionamento, magari fulmineo (ma comunque interpretativo), in inglese chiamato “proof”([[602]](#footnote-602)). La genuinità della “prova in senso materiale”, rispetto ad alterazioni e manipolazioni, è garantita dalla presenza di pubblici uffici, ordinariamente affidabili[[603]](#footnote-603). La prova come ragionamento passa invece attraverso il senso comune, col suo suddetto “empirismo”, socialmente controllabile [[604]](#footnote-604).

Questa componente interpretativa[[605]](#footnote-605) conferma che “il fatto” non va inteso in senso materiale, come evento ormai avvenuto, irriproducibile e remoto, ma va inteso come giudizio; si controverte cioè su un’affermazione relativa a un fatto ipotetico, cioè su “un giudizio"[[606]](#footnote-606).

*probabilismo della prova*

Come tutta la conoscenza empirica, anche il giudizio di fatto si basa su un vario razionale probabilismo delle soluzioni raggiunte; sul piano logico, confermato da un consenso generalizzato di filosofia della scienza, parliamo di certezza solo per riferirci a un’elevata probabilità, qualche volta affermandone la sufficienza ad escludere ogni ragionevole dubbio; quest’ultimo, anche quando è percepibile, si pone sul piano conoscitivo, non valoriale ([[607]](#footnote-607)). Questo probabilismo del ragionamento probatorio non è esprimibile numericamente, secondo criteri matematico-statistici di calcolo delle “probabilità oggettive”; esso è solo “valutabile”, con argomenti di senso comune e spazia con le consuete sfumature del sapere umanistico sociale.

*Fatti puntuali e valutativi:loro importanza ai fini tributari*

La determinazione degli imponibili appare chiaramente interpretativa e probabilistica quand’è effettuata per ordine di grandezza, nelle stime valutative; quando si valuta la redditività di un frutteto, il prezzo di mercato di un appartamento, gli incassi di un artigiano, ci si colloca pur sempre sul piano del giudizio di fatto, l’affermazione controversa non riguarda però un evento puntuale, ma eventi aggregati, come il numero di prestazioni rese da un artigiano, o ipotetici, ad esempio quanto sarebbero stati disposti a pagare per una certa prestazione altri soggetti ad essa interessati ([[608]](#footnote-608)); nel probabilismo di questi “fatti valutativi” dev’essere convincente non già la cifra puntuale, ma l'ordine di grandezza ([[609]](#footnote-609)); anche la determinazione contabile degli imponibili ha portata probabilistica, e valenza presuntiva([[610]](#footnote-610)), in punto di rispondenza alla realtà dei documenti (par. 3.3,7.7,7.8).

*Il libero convincimento (empirico) e le prove legali*

Quest’empirismo probabilistico del giudizio di fatto spiega il senso in cui si parla di convincimento "libero" del giudice [[611]](#footnote-611); il “conoscere” è infatti possibile anche senza criteri legislativi, né la legge ha alcun potere sul piano della “conoscenza empirica”; su quest’ultima, presupponendola e in parte condizionandola a determinati fini “tecnico-giuridici”, possono inserirsi le c.d. “prove legali”; esse vincolano la conoscenza empirica, imponendo di accettare certe affermazioni fattuali. La prova “legale” non va ovviamente contrapposta a una fantomatica “prova illegale”, ma al suddetto ordinario empirismo probabilistico, che pur sempre ne costituisce la cornice([[612]](#footnote-612)). Esempi classici sono l’attestazione di pubblici ufficiali sui fatti avvenuti in loro presenza ([[613]](#footnote-613)), la confessione, la non contestazione processuale, il divieto di considerare circostanze o documenti in quanto non esibiti in determinati tempi e luoghi. Ci sono poi le presunzioni legali, in cui dati certi fatti se ne presumono altri salvo prova contraria. Per riflessi di “prova legale” sulla dimostrazione delle astrazioni economiche di cui al par.1.8 cfr. par.5.13 sugli studi di settore, il par. 5.14 sulla presunzione di reddito in base alla spesa e par. 5.16 sul valore presuntivo dei versamenti bancari.

### 5.9. *Segue*: Aumento dei parametri di stima per via degli “indizi contabili” e necessità di loro contestualizzazione

*Limitata analiticità dei controlli*

L’empirismo probabilistico-valutativo del giudizio di fatto (paragrafo precedente) conferma che la determinazione documentale e contabile degli imponibili non è *esportabile*, fuori delle strutture pluripersonali organizzate; l’aspetto più velleitario di questa determinazione contabile senza le relative condizioni (par.3.13 e 4.5) è quello secondo cui i controlli degli uffici tributari dovrebbero determinare in modo documentale e contabile le singole operazioni non registrate da piccoli commerciati, artigiani etc. Basta pensare alla difficoltà di organizzare e classificare i dati, da parte degli stessi contabili dell'azienda, per capire l’impossibilità di simili ricostruzioni analitiche, da parte degli uffici tributari. E’ infatti solo un raro caso fortuito il rinvenimento casuale, durante le ispezioni di cui al par.5.6, di tracce documentali, non registrate nella contabilità ufficiale, che il contribuente si riprometteva di distruggere quando non più necessarie; si tratta infatti di annotazioni informali e frammentarie, per memoria, interpretabili solo da chi le ha redatte, ed impropriamente chiamate talvolta contabilità nera, come fosse la versione occulta della contabilità bianca, con paragonabile precisione ragionieristica.

*Dimostrabilità solo presuntiva degli imponibili evasi*

A parte occasionali documenti esaustivi o segnalazioni specifiche ([[614]](#footnote-614)), la prova degli imponibili occultati al fisco sarà quindi normalmente presuntiva, secondo valutazioni per ordini di grandezza. Vedremo al par.5.12 che l'idea stessa di accertamento contabile” dei piccoli operatori al consumo finale è impraticabile, benchè normativamente presupposta nell'illusione della ragionierizzazione" di cui ai parr.3.13 e 4.5. Restano ovviamente “analitiche” le contestazioni su questioni di diritto, cioè sul regime giuridico di elementi dichiarati, come spiegato ai parr.3.9 ss, e ripreso ai par.5.17 ss.

*Pluralità di indizi contabili e valutativi*

Un assetto generale di determinazione documental-contabile dei presupposti economici d’imposta aumenta gli indizi per la stima anche di piccoli commercianti, artigiani e micro-organizzazioni padronali. Abbiamo accennato al par.5.5 alle varie banche dati disponibili per il controllo fiscale, di cui vedremo al par.5.16 l’inutilizzabilità in chiave ragionieristica; esse avrebbero però forte valenza presuntiva, affiancando alla determinazione documentale dei presupposti economici d’imposta quella valutativa, come unico strumento di perequazione tributaria possibile, nei termini di cui al par.5.7. Oltre al tenore di vita di cui al par.5.14 ricordiamo i versamenti bancari di cui al par.5.16, i ricavi segnalati da clienti strutturati, cioè le operazioni *b2b* di cui al par.3.6 e 9.3 sul “contrasto di interessi”, gli incassi in moneta elettronica, cioè il POS, le utenze energetiche[[615]](#footnote-615), la distribuzione giornaliera degli scontrini, fiscali e altri indicati al par.5.13.

*Necessità di loro coordinamento*

Sono strumenti presuntivi aggiuntivi rispetto ai tradizionali parametri di stima “valutativa”, economico-materiale, tipici della tradizione di cui al par.1.4, come natura, caratteristiche, dimensioni ed ubicazione dell’attività. In assenza di una “cultura della stima”, riflesso della mancata cultura della determinazione dei presupposti economici di imposta, l’aumento del numero di indizi è controproducente. Esso mette infatti in imbarazzo gli uffici su quali indizi utilizzare, ostacolando la determinazione valutativa dei presupposti economici d’imposta, secondo l’adagio *troppi indizi nessun indizio*; senza dello schedario descrittivo permanente delle attività economiche (par.5.7), perseguendo un’impossibile determinazione documentale, quest’eccesso di informazioni crea per gli uffici solo una *paralisi da analisi*.

Come vedremo al par.5.13, l’importanza comparativa di ciascun indizio non può infatti essere fissata “a priori”, variando a seconda dei singoli casi concreti, in relazione all’attività svolta, ai suoi criteri organizzativi, alla tipologia di clienti e fornitori, alle modalità di incasso e pagamento etc. Questa necessità di selezionare i parametri più attendibili nel caso concreto, anche secondo le risorse disponibili *apre* ai profili di discrezionalità di cui al prossimo paragrafo.

### 5.10. La discrezionalità nella determinazione degli imponibili come funzione non giurisdizionale.

*valutatività delle funzioni pubbliche, compresa quella giurisdizionale*

Determinare i presupposti economici d’imposta è una funzione, cioè un compito, e in ogni incarico sono inclusi margini di valutazione; il loro contenuto non può essere in tutto e per tutto predeterminato, e quindi il discernimento del delegato è ineliminabile, anche nel comparto privatistico-giurisdizionale degli studi giuridici (parr.1.3 e 4.3). In esso i margini di valutazione sono meno evidenti, in quanto stretti tra l’autonomia privata da un lato, e la vincolatezza della sua applicazione dall’altro; nella diligenza del buon padre di famiglia, del mandatario, nei poteri istruttori e cautelari del giudice e in vari altri casi, anche la mentalità privatistico giurisdizionale deve gestire valutazioni di opportunità. Esse sono però troppo poche per costruire, nel comparto privatistico giurisdizionale, una categoria concettuale che includa la strutturale valutatività delle funzioni non giurisdizionali. Il concetto di *discrezionalità* è però stato sviluppato solo nel diritto amministrativo [[616]](#footnote-616) e anche lì considerato talvolta con diffidenza, rimosso più che contestualizzato, in un’ottica privatistico-giurisdizionale. L’atteggiamento degli amministrativisti-avvocati è stato quello di negarla, in modo da aumentare gli spazi di sindacato sull’attività della pubblica amministrazione, e quest’ultima ha adottato l’atteggiamento ambiguo tipico dei detentori di un potere. Cioè quello di negare la discrezionalità in linea di principio, gestendola di fatto in modo opportunistico, cioè presentandosi come telecomandati dalla legge nel fare quello che loro ritenevano più opportuno. Ritroviamo in questo l’ipocrisia del tecnicismo giuridico, il *juristen bose christen* che c’accompagna dal par.1.3, e che spinge a far dire alle regole ciò che sotto vari profili conviene a chi esercita la funzione. Questa mancata elaborazione della valutatività del diritto fa temere anche a chi agisce in perfetta buona fede accuse di arbitrarietà e fantomatici favoritismi. E’ del resto naturale che tutti i delegati, invece di farsi interpreti della delega ricevuta, tendano a leggerla nel modo che loro conviene di più; gli obiettivi non sono gli abusi, ma semplicemente la prevenzione delle critiche, il quieto vivere o la pigrizia mentale ([[617]](#footnote-617)). Negare la discrezionalità è infatti un modo di eludere l’analisi delle responsabilità, il che risponde alla tendenza ad evitarla. Il timore è sempre quello, tipico dei gruppi pluripersonali, i cui membri temono che altri si prendano i meriti se le cose vanno bene, e invece li critichino se vanno male([[618]](#footnote-618)). I delegati tendono così istintivamente a spostare le responsabilità sul delegante (superiore o legislatore).

*Timore della discrezionalità e avanzata del formalismo*

Anche l’autorità politica, compiaciuta della sua fantomatica "onnipotenza legislativa”, vorrebbe istintivamente “telecomandare” i pubblici uffici tramite la legge, salvo poi sollecitarne la valutazione sulle pratiche che le stanno a cuore. Invece di prendere atto dei margini di valutazione presenti nelle funzioni non giurisdizionali, la politica li ha sempre esorcizzati, anche con nuove leggi; si è così autoprodotto un ginepraio di obblighi e divieti, doveri e diritti, con opposti formalismi, sottratti a un vero controllo sociale. Da una parte gli uffici possono “lasciano correre” informalmente, trasformando i diritti in favori, ed esaltando l’arbitrio del potere [[619]](#footnote-619). Di contro solo pochi solo privati agguerriti riescono a superare questo logoramento formale, ottenendo vantaggi ingestibili se estesi all’insieme degli interessati.

*Diritto soggettivo, interesse e funzione tributaria*

La posizione del contribuente rispetto agli uffici tributari non è comunemente considerata di interesse legittimo al corretto esercizio di una funzione pubblica, nella specie quella tributaria. Il contribuente è invece considerato titolare di un diritto soggettivo all’integrità patrimoniale, come se fosse il debitore di un’obbligazione per un debito d’imposta sorto dalla legge, al verificarsi del relativo presupposto economico. Nonostante il corretto parziale dissenso di parte della dottrina, la prassi vive il rapporto tributario attraverso banali strumenti privatistico-giurisdizionali, come il debito del contribuente e il credito del fisco. Anziché con strumenti amministrativistici, come l’interesse legittimo, a seconda dei casi oppositivo o pretensivo (par.5.3), all’esercizio corretto della funzione tributaria, il rapporto contribuente/fisco è analizzato con strumenti privatistico-giurisdizionali. Questi ultimi consistono nel debito del contribuente, nel credito del fisco e nell’obbligazione. Si è dimenticato che il diritto soggettivo è una figura tipica del diritto dei privati, cioè una protezione del gruppo, attraverso la funzione di giustizia, a una pretesa verso terzi, che trova oggi il proprio limite nel relativo patrimonio. E’ una protezione molto diversa da quella offerta dalla collettività verso sé stessa, cioè verso proprie articolazioni non giurisdizionali, in materia di sicurezza, ambiente, viabilità, determinazione dei tributi e altre funzioni pubbliche. In queste ultime esse non si vende né compra nulla, i mezzi sono scarsi, e persino i diritti fondamentali sono a ben vedere interessi [[620]](#footnote-620), non perché sono meno importanti, ma perché rivolti verso la stessa collettività. Questo spiega da una parte perché l’interesse legittimo sia una posizione sostanziale verso le amministrazioni pubbliche, che preesiste all’eventuale processo, esistendo prima di tutto nella società, cosa di cui ormai gli amministrativisti si sono resi conto; essi invece sono ancora piuttosto deboli nel confinare, coerentemente, il diritto soggettivo nel comparto privatistico-giurisdizionale. Nella funzione tributaria, quest’improprio uso del diritto soggettivo penalizza tanto per cambiare i contribuenti nei rapporti con gli uffici, come vedremo tra l’altro ai parr.6.2 sulle prove e 6.10 sul processo. Gli uffici sono avvocatescamente avvantaggiati nelle dialettiche coi singoli contribuenti, ma l’efficienza complessiva della funzione tributaria è molto indebolita da questa impostazione, soprattutto per quanto riguarda la determinazione valutativa dei presupposti economici d’imposta, cioè il contrasto all’evasione in senso materiale. L’idea di maneggiare un “credito” del fisco, anziché stimare un presupposto economico d’imposta, mette in crisi gli uffici, che sono come spaventati dalla loro funzione[[621]](#footnote-621). La rigidità della legalità e l’ampiezza della libertà del volere, unita alla responsabilità per il suo esercizio, deresponsabilizzano rispetto dall’esercizio della funzione. Quest’ultima passa quasi sotto silenzio nell’ottica privatistico-giurisdizionale, cioè avvocatesca.

*L’equivoco della vincolatezza*

Il concetto generale di discrezionalità, elaborato dagli amministrativisti, avrebbe dovuto essere riempito di contenuti anche per la funzione tributaria, non certo dal legislatore, né dagli uffici o dai giudici, che riflettono nella massima buona fede spiegazioni e confusioni diffuse nella pubblica opinione, come indicato al par.5.3. Questo compito dei giuristi studiosi sociali è stato eluso da un’accademia che, anziché spiegare dove fosse la discrezionalità nella funzione tributaria, l’ha rimossa coi suddetti semplicistici stereotipi privatistico-giurisdizionali, come la generica vincolatezza. Ad essa si addice invece una critica di Giannini MS (Diritto amministrativo, Milano, 1970, I, 485), secondo cui  *la normalità è la discrezionalità per i provvedimenti amministrativi e la vincolatezza è una semplice astrazione verbale introdotta solo per la propensione alle simmetrie concettuali, propria del formalismo giuridico perché la potestà discrezionale ha sempre momenti vincolati , anche quando è amplissima.* La discrezionalità esiste in ogni compito da svolgere, che -per quanto dettagliato dal delegante-, comporta sempre margini di valutazione per il delegato. Solo nel comparto privatistico giurisdizionale, essendoci diritti e obblighi da consenso o risarcimento, questo profilo è meno immediatamente evidente, e viene messo in ombra nelle consuete discussioni tra centralità delle regole o del giudice (dietro cui si intravede l’irrisolta dicotomia tra positivismo e giusnaturalismo di cui al par.4.3, sulla cui ricomposizione nell’analisi delle funzioni pubbliche, inclusiva delle relative regole, Studi sociali, cit., par.2.4 ss.).

*E del “credito tributario”*

Tanto per confondere meglio le acque, inconsapevolmente, i tributaristi hanno aggiunto la fantomatica indisponibilità del credito tributario, riferendola ai presupposti economici d’imposta. La normale dialettica sulla determinazione valutativa dei presupposti economici d’imposta è stata così presentata come trattativa sull’imposta, avendo in mente l’obiettivo avvocatesco di riservarla al giudice, dando luogo così a quella che al par.6.10 chiameremo *cannibalizzazione processuale della funzione tributaria*; vi si sono accompagnate deresponsabilizzazioni amministrative, proliferazione di contenziosi, bramosie avvocatesche, drammatizzazioni e naturalmente corruzioni (par.5.11).

La stima per ordine di grandezza dei presupposti economici di artigiani e piccole organizzazioni ha perso qualsiasi sistematicità (par.5.2), l’esportazione della ragioneria e la formalizzazione delle stime (par.4.5) hanno reso defatiganti sia le pratiche professionali (par.3.16) sia le procedure amministrative, che hanno perso il controllo del territorio (par. 5.20 sui condoni). Quest’andazzo ha assecondato la tendenza alle contestazioni interpretative di cui ai parr.5.17 ss., in nome di un’ineffabile *legalità*, facendo perdere il senso della funzione amministrativa tributaria.

*Perequazione “interesse primario” e interessi extrafiscali*

Anche in materia tributaria, invece di divagare in astratto pro o contro la discrezionalità, occorre capire le valutazioni in concreto demandate agli uffici, per svolgere nel modo migliore la propria funzione. Qui non aiutano le esatte, ma ancora troppo superficiali, elaborazioni del diritto amministrativo sulla discrezionalità, come mediazione di interessi pubblici diversi, che sicuramente in materia tributaria non esiste. Rispetto all’interesse primario di determinare i presupposti economici d’imposta , non rilevano nè l’impatto economico sociale dell’attività svolta dal contribuente, né gli effetti economico sociali dell’imposta, come sviluppo economico (par.4.2), ricerca, cultura, assistenza, salute, etc.. Queste prospettive riguardano infatti altre diverse pubbliche funzioni, e possono essere recuperate in momenti logici diversi dalla determinazione del presupposto, come le fasi di riscossione, su cui parr.6.5 e 6.11.

*varie modalità di soddisfare l’interesse primario*

La funzione tributaria, come tutte le funzioni pubbliche (tipo sanità, istruzione, ambiente, beni culturali etc) raramente deve mediare tra interessi pubblici diversi, quanto piuttosto tra modalità diverse sotto cui rileva un unico pubblico; quest’ultimo, denominato “interesse primario”, consiste nel nostro caso nella determinazione dei presupposti economici d’imposta nei modi complessivi di cui al par.5.7, per l’impatto dei controlli percepito nella pubblica opinione, che si riflette sul tasso di adempimento (c.d. “tax compliance”).Vengono quindi in considerazione molteplici profili, da conciliare tra loro, riportabili alla precisione, alla rapidità, alla proficuità, alla semplicità, alla certezza, alle indicazioni fornite all’insieme dei contribuenti, il che vuol dire all’immagine reputazionale della funzione tributaria. Ne troviamo applicazioni nella scelta dei contribuenti da controllare, nelle direzioni di indagine anche in relazione alla credibilità del dichiarato (par.5.7) e alle prospettive dei contenziosi amministrativi (par.6.4-6.5) e giurisdizionali. La perequazione tributaria richiede una tendenziale omogeneità di valutazione degli imponibili, anche considerando comparativamente i comportamenti dei soggetti non accertati, rispetto alle informazioni disponibili e all’impatto dell’attività sul tasso complessivo di adempimento dei contribuenti, secondo i parametri indicati al par.5.7. Può quindi rispondere all’interesse pubblico, come indicato al par.5.7, astenersi da approfondire un controllo dove “prima facie” l’evasione è relativamente modesta, comparativamente all’abbondanza di situazioni dove sono prospetticamente verosimili evasioni maggiori ([[622]](#footnote-622)); c’è anche un interesse a mantenere una certa presenza sulle varie tipologie di operatori economici, evitando che alcune di esse si sentano immuni da controlli.

Su questo sfondo, anche la sola discussione sui margini di valutazione degli uffici tributari contribuisce alla loro efficienza, contro i timori di corruzioni, negligenze e deresponsabilizzazioni cui è dedicato il prossimo paragrafo.

### 5.11. *Segue*. timori di negligenza e connivenza come ostacolo alla stima dei presupposti economici d’imposta

*Meriti , demeriti e responsabilità nelle organizzazioni pluripersonali*

Alla riluttanza di stimare i presupposti economici d’imposta contribuisce il timore di critiche per negligenze, abusi o favoritismi. Iniziamo dalle negligenze, che certamente giustificano licenziamenti o demansionamenti, ma non risarcimenti. Se infatti i dipendenti non acquisiscono i benefici della propria attività, inversamente non dovrebbero subirne le conseguenze negative, anche nel caso in cui danneggino il datore di lavoro o i terzi; sarebbe fuori luogo soffermarsi sulle varie disposizioni in tema di responsabilità da negligenza, ma sul loro sfondo dovrebbe tenersi presente che se l’addetto acquisisce solo lo stipendio quando le cose vanno bene, non si vede perché debba rischiare più del posto di lavoro quando vanno male. Qui non c’è infatti un abuso di potere per fini personali[[623]](#footnote-623), e il datore di lavoro è comunque corresponsabile per avergli affidato il compito poi da lui svolto male. Gli equivoci e le drammatizzazioni sulla responsabilità in esame riflettono la scarsità di riflessioni sulle organizzazioni pluripersonali, come le aziende e gli uffici pubblici, dove ruoli e responsabilità s’intrecciano ([[624]](#footnote-624)). Esporre gli addetti a troppi rischi li induce più ad “autoproteggersi”, anziché a svolgere al meglio la propria funzione, il che comporta inefficienza, visto che il modo più sicuro per ridurre i rischi è l’inattività, come ricorda l’antico proverbio “chi non fa non falla”. Nel pubblico impiego, e anche in materia tributaria, questa è forte il timore della tradizionale responsabilità “contabile” ([[625]](#footnote-625)), per “danno erariale”, concepita per danneggiamento o perdita di beni ormai nel patrimonio pubblico (par.1.1). Oltre ad essere fuori luogo per la stima dei presupposti economici d’imposta, di essa si hanno applicazioni molto rare, ed è stata dal 2010 esclusa ex lege per le valutazioni effettuate in sede di contenzioso amministrativo (par. 6.4 e seguenti). Tuttavia quest’istituto è ancora spesso usato come pretesto formale per giustificare stime poco realistiche per eccesso, oppure passare alle contestazioni interpretative di cui ai parr.5.17 ss..

***Margini di valutazione e possibili corruzioni***

Oltre la negligenza c’è il sospetto di abuso del potere per finalità personali, in quanto la stima dei presupposti economici d’imposta non determinabili documentalmente si presta bene a corruzioni e concussioni. Entrambe hanno origini remote, anche nello svolgimento di compiti giuridici da parte della politica, mantenuta anticamente dai frutti del patrimonio pubblico (*fiscus* par.1.1) di cui aveva la disponibilità; anche oggi i dittatori pretendono una provvigione dalle aziende che fanno affari coi relativi stati, e il problema del finanziamento della politica, molto drammatizzato in occidente, viene risolto con *regalie* cioè erogazioni agli esercenti del potere politico. Solo con l'idea del "pubblico funzionario", del "civil servant" tipica dello stato liberale, questi vantaggi collaterali sono stati universalmente disapprovati e puniti penalmente. Tentativi in questo senso sono più ipotizzabili per piccoli commercianti, artigiani e organizzazioni “padronali” ([[626]](#footnote-626)), mentre i dirigenti di organizzazioni pluripersonali tendono a non esporsi a rischi corruttivi, per un vantaggio dell’azienda. Questo è un ulteriore ostacolo alla determinazione valutativa dei presupposti economici d’imposta proprio sulle categorie dove sarebbe più necessaria.

***Il clima di sospetto e gli effetti boomerang***

Si preferisce evitare la stima dei presupposti d’imposta, facendo risultato di servizio con contestazioni interpretative, recuperi di imposta dichiarata e non versata, e altre attività con minori margini di apprezzamento. E’ un circolo vizioso che si autoalimenta, giovando ai corrotti, che allontanano da sé i sospetti, indirizzandoli su colleghi onesti, ma ragionevoli nella determinazione degli imponibili([[627]](#footnote-627)). Ai loro occhi questa ragionevolezza equivale a regalare merce che si potrebbe vendere; i corrotti sono probabilmente, quindi, i primi ad additare i colleghi più ragionevoli come *amici degli evasori*, come gli antichi inquisitori consideravano a*mici delle streghe* chi ne metteva in dubbio l’esistenza. I controlli si trasformano così in una disgrazia fortuita, e non essere ispezionati diventa più importante che dichiarare cifre credibili. Il problema viene esorcizzato in termini moralistici, parlando di “mele marce”, in una specie di politica dello struzzo, per le ragioni d’immagine di cui al par.5.3; è infatti comprensibile il timore di un "effetto domino", dove il corrotto individuato chiama in causa i colleghi, anche con calunnie, nella strategia del *tutti colpevoli nessun colpevole*; la corruzione diventa cioè “un fastidio”, che si cerca quindi di evitare, sorvolando sui relativi indizi finchè possibile.

Il timore delle accuse di corruzione è più dannoso, in termini di paralisi funzionale, degli abusi effettivi, con drammatizzazioni, dove anche solo **mostrare interessamento** per una pratica, cercando di risolverla, innesca indizi di favoritismo o corruzione, spingendo a dire ai contribuenti il fatidico "lei ha ragione, ma faccia ricorso".

***Strumenti di contrasto di un vizio della funzione***

La corruzione, come patologia delle pubbliche funzioni, va studiata relativamente a ciascuna di esse, non in modo indiscriminato e preventivo ([[628]](#footnote-628)); ciò intralcia l’attività amministrativa più di quanto ostacoli i corrotti. Un denominatore comune anticorruzione è il controllo sociale, la presenza di controinteressati nei passaggi critici dove si innestano le possibilità corruttive. I controinteressati e la visibilità sociale sono molto alti nell’urbanistica[[629]](#footnote-629), mentre la determinazione dei presupposti d’imposta avviene lontano da occhi indiscreti. Andrebbero quindi valorizzati i controinteressati e incentivata la segnalazione, se si preferisce "delazione" ([[630]](#footnote-630)). Servirebbero quindi accorgimenti per salvaguardare chi denuncia concussioni da atteggiamenti “punitivi”, sempre in punto di determinazione degli imponibili, dei colleghi del denunciato. Inversamente, le proposte corruttive dei contribuenti andrebbero inizialmente assecondate, avvertendo i servizi di “audit”, controllo ispettivo interno degli uffici finanziari, che vaglierebbe il coinvolgimento della polizia giudiziaria, una volta ottenuti riscontri adeguati, in modo da acquisirne prove idonee a una condanna penale.

Ai fini del controllo sociale le stime degli imponibili comparabili dovrebbero essere accessibili da chi esercita attività economiche comparabili. La sistematicità delle stime, nei confronti di un numero elevato di operatori economici, non solo aumenterebbe il controllo tributario del territorio (par.5.7), ma anche il circolo virtuoso di questo controllo reciproco ([[631]](#footnote-631)).

Un sistema di contenzioso amministrativo trasparente ed accessibile (par.6.4 ss.) sarebbe uno strumento di controllo sociale che riduce i rischi di corruzione connessi alle stime, senza esorcizzarli con gli automatismi legislativi, come quelli indicati al par.5.8,5.9, 5.16 ([[632]](#footnote-632)).

### 5.12. Ambiguità delle formule normative sull’accertamento tributario (analitico, sintetico, induttivo, contabile, etc.)

***Pluralità di definizioni degli accertamenti***

Le disposizioni legislative sugli atti d’accertamento tributario (par.6.1) confermano il filo conduttore del testo secondo cui la normativa “non insegna”, ma riflette le spiegazioni sociali dei fenomeni sottostanti. Tali spiegazioni, sulla determinazione dei presupposti economici d’imposta, sono estremamente confusionarie, secondo un filo conduttore del testo, e questo si riflette sulle definizioni degli atti d’accertamento. Esse si pongono da vari punti di vista in una geografia normativa risalente al 1972-73, ancora oggi in vigore per la generalità dei contribuenti (artt.39 dpr 600 e 54-55 dell’IVA), e che si riflette confusamente sulle espressioni utilizzate dagli operatori del settore.

***Astrattezza e ingenuità normativa***

Nelle disposizioni suddette troviamo lunghe elencazioni di stereotipe e tautologico-casistiche in cui l’ufficio “procede alla rettifica o all’accertamento”. Alcune di tali ipotesi di rettifica sono inverosimili, altre banali o ingenue come la mancata corrispondenza tra elementi dichiarati e indicati nel conto dei profitti e delle perdite. Ci sono indicazioni palesemente pleonastiche e stereotipe, in quanto non serve una disposizione di legge per consentire all’ufficio tributario rettifiche “quando risultano attività non dichiarate”. È altrettanto ovvia la rettifica quando i presupposti economici d’imposta non risultano esattamente qualificati in punto di diritto, come detto ai paragrafi 3.9 ss. sull’evasione interpretativa da riqualificazione giuridica.

*Una normativa controproducente*

Dalla normativa suddetta non emerge alcuna percezione della diversa determinabilità dei presupposti economici d’imposta, in relazione alle dimensioni aziendali, alla tipologia della clientela, all’assetto proprietario e i vari aspetti di stima della credibilità del dichiarato. La normativa rispecchia la confusione, declinata in modo differente da sensibilità politiche diverse e disorientate ([[633]](#footnote-633));non potevano certo essere legislatore e pubblica opinione (par. 4.1) a comprendere la diversa determinabilità dei presupposti economici d’imposta, l'empirismo probabilistico del giudizio di fatto (par.5.8) e la natura strutturalmente valutativa delle rettifiche, tutti aspetti che sfuggivano persino all’accademia (par.4.3).

Si tratta quindi di disposizioni superflue, in assenza delle quali ci sarebbero stati meno equivoci, meno immobilismi, meno destabilizzazioni degli uffici tributari, e più riflessione([[634]](#footnote-634)).

***Vani ammiccamenti all’ accertamento analitico***

La normativa elude la dimostrazione dell’evasione in senso materiale, né del resto potrebbe davvero regolarla, in quanto vi dominano per principio i criteri empirici di cui al par.5.8. Anzi, in queste disposizioni si trovano allusioni controproducenti rispetto alle reali possibilità dimostrative spiegate al par.5.9; le disposizioni suddette offrono infatti numerosi appigli letterali per sostenere, se la contabilità è formalmente regolare, che l’ufficio tributario fornisca prove che nessuno sarebbe in grado di dare. La normativa fa infatti insistente riferimento a prove dirette o specifiche presunzioni, gravi precise e concordanti, per ogni maggior corrispettivo accertato. All’idea della determinazione analitico documentale da parte dei contribuenti sembra quindi corrispondere la simmetria concettuale del c.d. *accertamento analitico.* Quest’ultimo è invece materialmente impossibile, per il piccolo commercio, l’artigianato e le organizzazioni a gestione padronale. Abbiamo visto al par.5.9 che in tali casi la prova può essere, secondo la tradizione della funzione tributaria, solamente presuntivo valutativa.

*Illusioni avvocatesche*

Questa formulazione normativa, è stata avvocatescamente sfruttata dai consulenti dei contribuenti, ma con esito negativo. Da sempre infatti la giurisprudenza include nell’accertamento analitico la rideterminazione complessiva dei ricavi, in base a indizi tipicamente estimativi. In realtà tale determinazione farebbe a rigore parte del c.d. accertamento “induttivo extracontabile”, che richiederebbe irregolarità formali come la mancata tenuta di un registro contabile. Sono però casi limite sostanzialmente assenti, specie per organizzazioni di una certa dimensione, mentre per le piccole organizzazioni sono talvolta utilizzate strumentalmente per giustificare l’accertamento presuntivo quando il dichiarato è in sé poco credibile. Senza queste irregolarità formali, la determinazione globale e presuntiva dei ricavi dovrebbe essere subordinata alla dimostrazione dell’inaffidabilità complessiva delle scritture, con presunzioni qualificate; a questo punto troverebbe ingresso una determinazione valutativa più credibile.

*Giuste scorciatoie dei giudici*

Invece di imbarcarsi in distinzioni tra questi diversi momenti logici, i giudici tagliano corto, inserendo questi rilievi nell’accertamento analitico-contabile (art. 39 comma 1 e art. 54 dell’IVA). La formula dell’accertamento “analitico induttivo”, giustifica cioè la rideterminazione complessiva dei ricavi, con criteri globali indicati al par.5.13. Nella realtà, quanto più l'ufficio tributario si allontana da “singoli ricavi” rideterminando presuntivamente “gruppi di operazioni”, tanto più l’accertamento «analitico», si avvicina a quello induttivo o extracontabile, di cui all’art. 39 comma 2 del decreto sull'accertamento, corrispondente all'art.55 dell'IVA.

*Il senso dell’induttività*

Ripetiamo quindi che l’espressione “accertamento induttivo”, entrata nell’uso comune, indica una determinazione “valutativo-presuntiva” dell’insieme dei ricavi, o del reddito, disattendendo le scritture contabili;

Come indicato al par.3.13, per piccolo commercio, artigianato e piccole organizzazioni, sono i contribuenti a farsi scudo di scritture contabili formalmente ineccepibili per difendere risultati economicamente non verosimili rispetto alle caratteristiche dell'attività. Per questo l'accertamento induttivo è chiamato anche “extracontabile, smentendo la suddetta velleitaria enfasi normativa sulla regolarità o irregolarità delle scritture contabili, coi suoi contingenti tatticismi professionali, accertativi e avvocateschi.

*Scarsi controlli sull’evasione in senso materiale*

Ne sono derivati inutili steccati tra determinazioni valutative e accertamento “analitico”, giustificato solo contestazioni interpretative e basate su rare prove documentali di specifici elementi non dichiarati. Questo quadro potrebbe avvantaggiare, alla fine, l'"evasore ordinato" rispetto ai contribuenti sostanzialmente corretti e soprattutto *economicamente credibili*, ma formalmente disordinati e casualmente oggetto di controlli. Tuttavia i controlli diretti alla valutazione dell’evasione in senso materiale sono di fatto molto rari rispetto al peso sociale del problema. Gli accertamenti valutativi sono infatti molto responsabilizzanti, esposti a polemiche e recriminazioni su ipotetici favoritismi, come indicato ai parr.5.10 /5.11. Ciò ha oggettivamente spinto i controlli sull’evasione interpretativa (parr.5.17 ss.), eludendo l’evasione in senso materiale, e la perequazione della diversa determinabilità dei presupposti economici d’imposta.

Sono i frutti della carenza di spiegazioni sociali sulla diversa determinabilità dei presupposti economici d’imposta, il desiderio di essere costantemente coperti da “regole”, che mette in ombra la funzione svolta, Gli interventi sull’evasione in senso materiale sono quindi al minimo necessario a salvare le apparenze, cioè dire di averli fatti. Anzi, i tempi dei controlli si dilatano e anche sui contribuenti di piccole dimensioni (fino a 5 milioni di euro di giro d’affari) si cerca di alimentare il risultato di servizio dando la precedenza all’evasione interpretativa, come indicato al par.5.17 ss.

### 5.13. Valutazione amministrativa dell’evasione in senso materiale, tra indizi fisico-economico-contabili e studi di settore

*Normalità delle valutazioni*

L’accertamento presuntivo, come indicato al paragrafo precedente, ripercorre gli schemi della millenaria valutazione amministrativa degli imponibili, stimandoli per ordine di grandezza, con presunzioni basate sull’attività svolta; un tempo la stima seguiva caratteristiche esteriori dell’azienda, quali la capacità produttiva dei macchinari, la resa delle materie prime o il rendimento degli addetti (ne vedremo esempi ai paragrafi successivi). Oggi a questa "visibilità materiale" della ricchezza, basata su elementi "fisico-economici", si aggiungono presunzioni basate sugli "indizi contabili" di cui al par.5.9. Questa determinazione non ha nulla di eccezionale, ed anzi appare come l'unica modalità sensata di intervento quando il dichiarato è, nel suo complesso, inverosimile rispetto ad altre caratteristiche dell’attività.

*Rarità della scoperta di “grandi evasioni” in senso materiale*

Le aziende pluripersonali, ancorchè “padronali”, non si prestano a stime esteriori, attendibili per piccoli commercianti e artigiani. Gli imponibili evasi attraverso le aziende possono essere presunti solo con valutazioni personalizzate di coerenza interna all'organizzazione[[635]](#footnote-635).Nel capitalismo familiare italiano (par.3.1), simili evasioni raramente emergono in ordinarie verifiche tributarie, ma come riflesso di liti societarie interne al capitalismo familiare, inchieste penali su personaggi pubblicamente esposti, o "code" di inchieste di altro tipo ([[636]](#footnote-636)). Se gli uffici tributari sono disorientati dalle stime per ordine di grandezza su piccoli commercianti e artigiani, è intuibile l'imbarazzo verso analoghe valutazioni per aziende di una certa dimensione[[637]](#footnote-637).

*Piccoli commercianti e assimilati*

Rispetto a queste eterogenee frodi contabili, l'omessa registrazione dei ricavi ([[638]](#footnote-638)), indicata al par.3.13 per piccoli commercianti, artigiani e piccole organizzazioni, risponde a schemi molto più tipici. I ragionamenti tradizionali di rettifica si basano sulle caratteristiche fisico-economiche dell’attività, come l’ubicazione, le dimensioni, gli addetti. Ci sono anche “indizi contabili” (par.5.9) basati sull’inadeguatezza dei ricavi rispetto agli acquisti registrati; esiste infatti una tendenza, ispirata al desiderio di mantenere il controllo dell'attività, oltre che a dedurre i costi[[639]](#footnote-639), a una registrazione degli acquisti più completa di quella delle vendite.

*Le percentuali di ricarico*

L’insufficienza dei ricavi registrati rispetto ai costi di acquisto è uno schema generale, che per i commercianti al dettaglio consente di presumere la possibile rivendita "in nero" di merci acquistate con fattura. Il procedimento logico è semplice, partendo dalle merci esposte in vendita al pubblico, col relativo prezzo, rintraccia il prezzo di acquisto attraverso la documentazione contabile. Si stabilisce così la c.d. “percentuale di ricarico” delle vendite sugli acquisti; applicandola ai costi di acquisto registrati si determinano le vendite teoriche, da confrontare con quelle effettive. Ragioni logiche impongono di tener conto dei diversi margini di ricarico delle varie merci[[640]](#footnote-640), nonché dei periodi di liquidazione [[641]](#footnote-641), delle rimanenze[[642]](#footnote-642), dei deperimenti[[643]](#footnote-643), etc.. Siamo davanti a un classico "indizio contabile" nel senso di cui al par.5.9, in cui acquisti registrati servono a presumere vendite non registrate.

*Stima dei servizi resi in relazione agli acquisti*

L’argomentazione è adattabile alle imprese di servizi (albergatori, baristi, autoriparatori, parrucchieri, ecc.), e si basa sulla registrazione di costi per singoli fattori produttivi, come materie prime, servizi o energia, che sono in rapporto con la produzione totale. Ad esempio il consumo di farina può fare da guida per la stima della produzione di un panettiere, il consumo di elettricità per la produzione di una lavanderia, il consumo di vernice per un carrozziere, il consumo di carne per un ristorante, la fattura del lavaggio delle lenzuola per la ricettività effettiva di un albergo e via enumerando.

*Perdita della cultura della valutazione e studi di settore*

Per ogni tipo di attività possono concorrere diversi parametri di stima, ciascuno con diversa importanza, a ciascuno dei quali bisognerebbe dare un peso, non tanto in assoluto quanto rispetto agli altri; con gli “indizi contabili” di cui al par.5.9, questi parametri di stima addirittura aumentano; la loro valutazione comparativa diventa quindi ancora più complessa, e soprattutto va in controtendenza rispetto al tentativo di trasferire la determinazione contabile dove non ne esistono i presupposti (par.4.5). Si è quindi autoprodotta ([[644]](#footnote-644)) quella “ragionierizzazione delle stime”, indicata al par.4.5 e cristallizzatasi a partire dal 1989 nei c.d. “studi di settore”.

*Schema indiziario degli studi*

Essi ripercorrono, formalizzandole numericamente, e irrigidendole in formule prestabilite, le già indicate stime dei ricavi, in base alle caratteristiche economico-strutturali dell’attività. Si tratta di correlazioni numerico-statistiche che individuano, per gli operatori economici con ricavi inferiori a una certa soglia ([[645]](#footnote-645)), una serie di caratteristiche economico strutturali in base alle quali presumere le operazioni attive (ricavi) ai fini delle imposte sui redditi e dell’IVA.

*Appiattimento dei vari profili di stima*

Gli studi di settore cercano di considerare simultaneamente le già indicate variabili che influenzano la stima dei ricavi registrati, come materie prime, percentuali di ricarico, macchinari, energia, addetti, etc

Ciascun elemento indiziante, di stima, porta ad un ricavo presunto, e tra tutti i ricavi presunti occorrerebbe calcolare un “ricavo medio”, tenendo conto della più intensa portata indiziante di alcuni parametri nel caso di specie. Non invece c’è traccia di come gli studi di settore, nelle loro formalizzazioni matematico-statistiche, effettuino questa ponderazione tra indizi. Rispetto alla stima personalizzata, dove è possibile scegliere i dati più significativi in concreto, danno un peso specifico a ogni indizio astratto, anche se in concreto irrilevante, o all'opposto decisivo, assorbente di tutti gli altri([[646]](#footnote-646)).

Dagli studi emerge un “intervallo di confidenza” (tipico dei ragionamenti per ordine di grandezza), in cui collocare i ricavi.

*Rigidità degli studi*

Gli studi sono applicabili verso tutti i contribuenti con ricavi inferiori a 5,16 milioni di Euro, compresi irragionevolmente quelli operanti verso aziende o enti pubblici, magari anche assoggettati a ritenuta, dove i pagamenti in nero sono semplicemente “inverosimili” [[647]](#footnote-647). Lo stesso paradosso sussiste per società con fatturato inferiore al limite suddetto, ma alto valore aggiunto, magari appartenenti a gruppi multinazionali rigidamente organizzati, o a enti pubblici, teoricamente soggette agli studi di settore senza margini per occultare corrispettivi ([[648]](#footnote-648)). Nella prassi gli studi spesso sono valutati, anziché nel metodo logico formale, confrontandone il risultato concreto con le cifre dichiarate. Se i ricavi dichiarati sono bassi, e dagli studi emerge un importo più verosimile, alla luce delle caratteristiche dell'attività, questo è sufficiente a preferirlo, anche senza razionalizzare il criterio di determinazione[[649]](#footnote-649).

*Studi e lavoro intellettuale*

Un’altra obiezione, particolarmente calzante per il lavoro intellettuale, è di non considerare le diverse abilità e attitudini, mi riferisco soprattutto alle libere professioni (avvocato, o chirurgo), dove la prestazione è meno fungibile di quella di un tassista o di un parrucchiere. L’applicazione degli studi ai professionisti,

pur dettata da esigenze di uniformità “politico-comunicazionale”, deve quindi fare i conti la minore omogeneità delle relative prestazioni, e soprattutto il possibile diverso impegno lavorativo.

*Scoordinamento con la tracciabilità*

Gli studi neppure valorizzano i casi in cui i ricavi sono inverosimili non in assoluto, ma in quanto sbilanciati verso clienti che possono “scaricare” ([[650]](#footnote-650)) o prevalentemente costituiti da incassi "tracciabili"rispetto ai contanti [[651]](#footnote-651). Gli studi, espressione della tendenza a "ragionierizzare le stime", non sono insomma coordinati con la parallela tendenza a "esportare la contabilità"[[652]](#footnote-652).

*Catastizzazione e appiattimenti*

Gli studi non portano alla tassazione di imponibili fittizi, in quanto non hanno valore “catastale”, e consentono ogni prova contraria, anche presuntiva, che in concreto renda più credibile un imponibile minore. Si tratta sostanzialmente di una "presunzione relativa", nel senso di cui al par.5.8, che in parte snatura una questione di fatto empirico-probabilistica, trasformandola in una questione di interpretazione normativa. Resta però il rischio di appiattimento, cioè che ricavi effettivi superiori a quelli risultanti dagli studi, si adagino su di essi, come una sorta di forfetizzazione dell’imponibile ([[653]](#footnote-653)); nulla vieta, inversamente, agli uffici di presumere, in modo specifico, imponibili maggiori.

*Estraneità culturali e freddezze*

Gli studi sono accompagnati da concetti economico statistici estranei alla cultura sia degli uomini di legge e degli uomini di azienda, come regressione lineare multipla, reti neurali, cluster, intervalli di confidenza, ma anche “congruità”, “coerenza”, indicatori di normalità economica ([[654]](#footnote-654)). Ne è derivata una forte diffidenza per gli studi di settore negli ambienti avvocatesco-ragionieristici , incapaci di ripercorrerne il funzionamento.

*il logoramento politico e possibile ruolo*

Questo ha contribuito al "logoramento" degli studi, anche per via della mancanza di una spiegazione sociale della determinazione degli imponibili (cap.4) e del prevalere delle tendenze di opinione “antifisco” di cui al par.4.6.

E' invece uno strumento sicuramente preferibile all'inutile contabilità dei lavoratori indipendenti (par.3.13), in quanto in una prima fase fa leva sui consulenti [[655]](#footnote-655); nel controllo valutativo del territorio da parte degli uffici, di cui al par. 5.7, lo studio sarebbe un primo elemento per controlli di credibilità esteriore, estimativi, ma consapevoli e ordinati. Senza essere risolutivi da soli, si inserirebbero nel controllo valutativo del territorio cui va riportato anche l’uso del tenore di vita, di cui al prossimo paragrafo.

### 5.14. Tenore di vita e spesa “privata” come indizio imponibili non registrati (accertamenti “sintetico-redditometrici”)

***Sussidiarietà della determinazione dei tributi in base al tenore di vita***

Anche il tenore di vita, il consumo privato (par.1.8) possono essere indici indiretti della produzione di redditi, soprattutto quando è noto che il consumatore dedica la maggior parte del proprio tempo in attività economiche, ad esempio di artigianato o di piccolo commercio, non altrimenti meritevoli di impegno; lo abbiamo già visto alla fine del par.1.4 sulla funzione importante, per l’epoca, degli antichi sistemi c.d. “a ripartizione"([[656]](#footnote-656)), basati su patrimonio personale e tenore di vita.

Quest’ultimo è stato abbandonato non solo per lo sfilacciarsi delle comunità e delle relazioni di vicinato su cui si basava, ma anche perché molto più complesso rispetto alla determinazione dell’imponibile “alla produzione”; un operatore economico guadagna in un modo soltanto, o al massimo due, mentre si spende in tanti modi diversi, e quindi stimare le astrazioni economiche connesse all’attività in base al tenore di vita è una soluzione di ripiego; essa può tuttavia avere una sua utilità quando le informazioni sull’attività produttiva sono modeste o equivoche.

*Accertamento sintetico e“redditometro”*

Questa utilizzazione congiunta e sinergica di informazioni sull’attività e sul tenore di vita fu trascurata dalla riforma fiscale del 1973([[657]](#footnote-657)) , dando rilevanza, per il c.d. “accertamento sintetico”([[658]](#footnote-658)) ad alcuni indici di spesa, “ad alta visibilità”. Si trattava di spese come il mantenimento di autovetture, di residenze secondarie, di imbarcazioni da diporto, investimenti patrimoniali, come la sottoscrizione di capitale societario o l’acquisto di beni di valore. Regolamenti applicativi innestavano quindi su tali spese “visibili” indicate sopra, ulteriori somme per esprimere le spese ulteriori di sopravvivenza non rilevabili specificamente, come alimentazione, vestiario, etc. Per evitare stime personalizzate, estranee alla mentalità contabilistica, della riforma del 1973 ([[659]](#footnote-659)), fu tentata una predeterminazione automatico-statistica, denominata “redditometro”. L’istituto comunque non ebbe mai applicazione sistematica, socialmente percepibile, in modo da influenzare i comportamenti di massa su adempimento ed evasione (par.5.7).

*Il finanziamento con somme fiscalmente irrilevanti*

Il contribuente poteva però ovviamente dimostrare il finanziamento delle spese con somme non costituenti reddito imponibile, prima di tutto per erogazioni di altri soggetti, come genitori o coniugi, o redditi esenti o soggetti a imposta sostitutiva, smobilizzi patrimoniali, erogazioni liberali da genitori o coniugi ([[660]](#footnote-660)) o prestiti. Anche la prova di queste forme “alternative” di finanziamento, oltre che quella delle spese, comporta notevoli dispersioni di tempo per uffici e contribuenti[[661]](#footnote-661).

Anche questa macchinosità conferma che il tenore di vita non è quindi "centrale" da solo nella funzione tributaria, ma può aiutare in molte situazioni[[662]](#footnote-662), come quelle di cui al paragrafo successivo.

*Tenore di vita come diversivo politico mediatico*

Anche l’accertamento sintetico ha svolto, come gli studi di settore, una funzione di “immagine politica” davanti al problema dell’evasione fiscale; tuttavia è stato un diversivo peggiore degli studi di settore, in quanto questi ultimi erano più vicini, con tutti i loro già indicati difetti, alla determinazione della ricchezza, più efficiente alla produzione che al consumo, come già rilevato. Il riferimento al tenore di vita è invece più una risposta politica alle lacerazioni sociali tra titolari di imponibili diversamente determinabili. L’accertamento sintetico era politicamente utile a sfumare le differenze di determinabilità degli imponibili, tra piccoli commercianti, artigiani, dipendenti e professionisti; tutti hanno infatti un "tenore di vita" e farvi riferimento attenuava, sul piano della comunicazione sociale sull’evasione, le differenze tra le categorie suddette. Tutti sono infatti uguali davanti alla spesa, e alle sue conseguenze sul piano dell'accertamento tributario; inoltre le categorie produttive sono molto più “sindacalizzate” sul tema rispetto ai consumatori, il che crea meno imbarazzi politici.Quest’utilizzazione “politico-mediatica” dell’accertamento sintetico è stata riproposta nel 2010[[663]](#footnote-663), con un effetto di annuncio, in cui si è girato a vuoto per circa quattro anni con inutili discussioni, chiacchiere e polemiche, relative anche alla *privacy*.

*L’occasione perduta per un uso integrativo rispetto alle stime “alla produzione”*

Poi tutto è finito nel dimenticatoio, compreso l’aiuto che il tenore di vita poteva dare all’accertamento degli imponibili “alla produzione”, su titolari di attività economico professionali che sfuggono a stime efficienti. La spesa per il tenore di vita potrebbe essere cioè un utile complemento indiziario, soprattutto per attività ad intensità variabile nel tempo, potenzialmente discontinue, come indicato ai paragrafi 3.15, 5.13 e 5.15. Quando le informazioni sull’attività produttiva sono insufficienti, il tenore di vita può utilmente integrarle, con un coordinamento possibile anche “a legislazione vigente”, anche se di fatto la ritrosia verso le valutazioni, e la diversità di riferimenti normativi, ha impedito questa sinergia.

Nell’empirismo del giudizio di fatto (par. 5.8) è invece del tutto logico utilizzare la villa al mare dell’idraulico per rettificarne gli incassi lavorativi, non solo ai fini delle imposte sui redditi, ma anche ai fini IVA ([[664]](#footnote-664)).

### 5.15. Difficoltà di controllo degli operatori economici senza sede fissa

***Stabilità e aumento del lavoro disorganizzato***

La situazione economica indicata al par. 3.15, sul “lavoro liquido” e la “società fluida” ci avverte su quanto sia illusorio che il problema della determinazione valutativa degli imponibili da lavoro non organizzato si risolva semplicemente con la sua sparizione; abbiamo visto invece che la tassazione attraverso le aziende non solo non si espande, ma si riduce, con la deindustrializzazione ([[665]](#footnote-665)). Quest lavoro emerge per la parte intercettata dalla determinazione contabile attraverso le aziende, come confermano i milioni di redditi minimi emergenti dalle statistiche delle dichiarazioni dei redditi; essi riguardano non solo dichiarazioni modeste di piccoli commercianti e artigiani, ma anche redditi di lavoro dipendente parzialmente “in nero”, e occasionali emersioni (come “redditi diversi” di cui al par.8.6) di attività “precarie”, ordinariamente sommerse.

***perdita di controllo d’insieme***

Si aggiungano i redditi da cespiti molto frammentati sul territorio ([[666]](#footnote-666)), le piccole manutenzioni e i piccoli trasporti, le attività didattiche, sportive e ricreative del tutto in nero, per capire la molteplicità crescente di persone che semplicemente “si arrangiano”; rispetto ad esse è sorprendentemente bassa la cifra annua di meno di 10 mila evasori totali individuati, quando davanti alle bancarelle della periferia di Roma si vede materialmente un probabile evasore totale ogni cinque metri[[667]](#footnote-667).

Le entrate di questi soggetti saranno anche modeste, ma è necessaria una tendenziale perequazione rispetto a chi, lavorando con grandi organizzazioni, ancorchè modestamente pagato, è assoggettato a tassazione [[668]](#footnote-668).

*Necessità di una rilevazione conoscitiva*

Serve invece un sereno monitoraggio valutativo su questa moderna “economia di sussistenza”, dove altrimenti rischiano di accumularsi milioni di "sconosciuti fiscali", di cui non si comprendono le fonti di sopravvivenza([[669]](#footnote-669)). Non è insomma questione di “tassare”, con occasionali incursioni, larvatamente punitive e quindi politicamente impresentabili, questa sempre più vasta area economico-sociale, ma semplicemente di conoscerla. Servirebbe cioè un controllo valutativo del territorio, basato sullo schedario permanente dei contribuenti di cui al par.5.7, utile anche a mirare meglio l’erogazione di provvidenze e sussidi pubblici[[670]](#footnote-670).

### 5.16. Tracciabilità dei pagamenti, indagini bancarie e inefficienza delle relative presunzioni

***Riflessi accertativi dell’illusione di “esportare la contabilità”***

Vediamo in questo paragrafo l’inefficienza di molte informazioni accessibili al fisco, se usate come surrogati di un’impossibile determinazione contabile (par.4.5 e 5.9) in assenza di una cultura delle stime per ordine di grandezza; a queste ultime andrebbero infatti finalizzati gli *indizi contabili* di cui al par.5.9 .

*Sopravvalutazione delle informazioni bancarie*

All’illusione di “esportare la contabilità” (par.4.5) dove mancano esigenze di documentazione amministrativa, risponde il mito della "tracciabilità dei pagamenti". Nel dibattito pubblico sull’evasione si guarda spesso alle informazioni bancarie e all’eliminazione del contante come l’”arma finale” contro l’evasione. Sono stati necessari decenni a un collegamento informatico "di massa" tra istituti di credito e c.d. anagrafe generale dei conti bancari. Quest'ultima consente oggi all’amministrazione finanziaria di conoscere in tempo reale dove il contribuente intrattiene i conti, e anche quanto sono stati movimentati, in modo da poter chiedere alla singola banca interessata gli estratti conto del cliente.

*L’anagrafe dei conti: ritardi e contromisure*

E' tuttavia difficile stabilire ([[671]](#footnote-671)) se dietro a innumerevoli operazioni effettuate con bancomat, assegni o bonifici c'é una erogazione di reddito o una percezione di spese per consumi. Le banche invece non hanno né possono avere la minima idea del motivo economico per cui, sui conti dei clienti, transitano somme in entrata e in uscita. Per questo i conti bancari, per quanto accessibili dal fisco, non si presteranno mai ad una determinazione ragionieristica "di massa" degli imponibili non determinati attraverso le aziende. La tracciabilità non potrebbe insomma essere sistematica, in quanto a milioni di contribuenti e piccole organizzazioni corrisponderebbero miliardi di operazioni da controllare e interpretare.

*Le vessatorie presunzioni legali*

L'utilizzazione presuntiva, come indizi contabili, delle suddette tracce finanziarie, potrebbe anche essere utile un arricchimento delle fonti di stima, nella logica degli “indizi contabili” di cui al par.5.9. Invece la ritrosia alla “cultura della stima” e il formalismo legalistico hanno indotto a prendere scorciatoie legislative. Sono infatti ormai vigenti in Italia da vent'anni, regole secondo cui tutti i versamenti e i prelevamenti non spiegati dal contribuente, si considerano come ricavi o compensi non registrati ([[672]](#footnote-672)).

La rilevanza reddituale dei versamenti è conforme a nozioni di esperienza comune[[673]](#footnote-673), mentre quella dei prelevamenti è per molti versi irrazionale, *contronatura* sul piano della determinazione della ricchezza. Queste presunzioni assecondano la solita deresponsabilizzata tendenza degli uffici di “non valutare”, lasciando che il contribuente si tragga d’impaccio in sede giurisdizionale, cosa molto difficile vista la sbrigatività del processo tributario. La consapevolezza, da parte degli uffici, della vessatorietà di queste presunzioni "contronatura" (soprattutto quella sui prelevamenti) finisce per frenare spesso, indirettamente, l'uso stesso delle indagini bancarie ([[674]](#footnote-674)).

***Abolizione del contante e tracciabilità***

Ciò ridimensiona le illusioni di poter determinare ordinariamente gli imponibili attraverso le informazioni derivanti dalla moneta elettronica, dalle carte di credito, e da altri strumenti sostitutivi del contante. E’ il solito equivoco di associare a questi strumenti rideterminazioni ragionieristiche delle basi imponibili ([[675]](#footnote-675)); la c.d. "tracciabilità" è solo una possibilità teorica, praticabile per pochissime posizioni, e non certo in via sistematica; essa fornisce un altro “indizio contabile” di cui al par.5.9; di tali indizi ce ne sono già tanti, non utilizzati per la suddetta assenza di una cultura della determinazione valutativa degli imponibili. L’enfasi sulla "tracciabilità" si riduce a un effetto di annuncio, per far credere ai contribuenti di essere, come si dice, “nel mirino”; è un espediente d’immagine che contribuisce alla sopravvalutazione dei controlli (par.4.2), restando a uno stadio “virtuale”.

*Contromisure dei contribuenti*

Quanto sopra è confermato dal fatto che l’evasione di artigianato e piccolo commercio resta alta anche in paesi in cui la moneta cartacea è stata pressoché abbandonata. Infatti i conti bancari su cui indirizzare i proventi possono essere numerosi; su di essi è possibile far transitare versamenti, prelevare per poi rapidamente chiudere i conti, oppure intestarli a familiari o prestanome, ovvero ancora collocarli all’estero. inoltre anche le nuove modalità di pagamento possono essere occultate al fisco [[676]](#footnote-676), anche per la possibilità di usare monete parallele di vicinato, o al limite nuove forme di baratto.

***Diversa finalità dei limiti al contante***

A ben guardare la riduzione della circolazione del contante è un processo positivo, che però dipende dalle abitudini e non può essere forzato. Il limite alla circolazione del contante è improprio ai fini tributari, in quanto nasce contro il riciclaggio, la mafia e il terrorismo, per evitare l’impiego in attività immobiliari o imprenditoriali di ingenti somme di provenienza illecita[[677]](#footnote-677). L'evasione fiscale, soprattutto di piccoli commercianti e artigiani, è un fenomeno diverso, enormemente più diffuso della criminalità suddetta (par.3.13 ss.), che impiega l’evasione per il sostentamento personale e familiare , composto di piccole spese (par.1.7), presso fornitori al dettaglio dove il contante non sarà mai eliminabile del tutto [[678]](#footnote-678).

### 5.17. Le contestazioni interpretative specie sulle aziende come “grandi evasori”: premesse sociali e metodologica

***Contestazioni interpretstive alle aziende***

La confusione sociale sulla funzione tributaria, coi suoi riflessi politici (par.4.6), ha bisogno di una valvola di sfogo, un capro espiatorio, secondo la tendenza “complottista” di cui al par. 4.1, che ritroviamo anche sui controlli fiscali; il mito dei “grandi evasori” concentra paradossalmente i controlli dove servono meno, sviandoli dalle stime valutative sui presupposti economici non determinati documentalmente, cioè dell’evasione in senso materiale. Tutto ruota attorno alla mancata percezione delle aziende come gruppi sociali pluripersonali a matrice economica (par.3.1 e 4.4), non culturale. La “spersonalizzazione” aziendale, normale per “gruppi sociali”, viene confusa con una generica mancanza di umanità ([[679]](#footnote-679)), cui collegare un’imprecisata disonestà, trascurando la loro rigidità organizzativa come punto forte della loro affidabilità tributaria (par.3.1). Le aziende sono viste come “grandi, impersonali, poco numerose (quindi insignificanti elettoralmente), misteriose nei loro meccanismi contabili ([[680]](#footnote-680)), presentabili come "omoni dediti al profitto” ([[681]](#footnote-681)).

***Loro immagine sociale negativa***

Quest’appetibilità dell’azienda, come oggetto di controllo tributario, si concilia con la diffusa mentalità antiaziendale[[682]](#footnote-682), connessa alle carenze formative esposte al par.4.1 sulle organizzazioni pluripersonali; esse sono infatti considerate in termini antropomorfici, come piccoli commercianti o artigiani troppo cresciuti, cui applicare i concetti moralistici di onestà e disonestà, sul cui uso improprio per spiegare l’evasione vedasi già il par.4.5. E’ la solita traslazione sulle organizzazioni aziendali pluripersonali, la percezione sociale di artigiani e piccoli commercianti, ingigantendola in proporzione alle dimensioni; il legittimo desiderio di guadagno dei piccoli operatori è traslato sulle aziende, accusate di badare al profitto, sfruttare i dipendenti, lasciarli morire negli infortuni sul lavoro, inquinare l’ambiente([[683]](#footnote-683)), suggestionare i consumatori, mercificare i rapporti umani, truffare i risparmiatori, corrompere i pubblici ufficiali e chi più ne ha più ne metta[[684]](#footnote-684). Questa personalizzazione deriva anche dalla base familiare del capitalismo italiano (par.3.1), che spesso vede l’azienda come una propria appendice, anziché un gruppo sociale a matrice economica; anche gli stessi dipendenti di tali aziende le concepiscono come un’appendice del titolare, con esperienze di spersonalizzazione e alienazione che alimentano questa reputazione negativa.

Essa risente anche della confusione tra azienda, come organizzazione economico-sostanziale, e società, figura giuridico formale, molto più frequente, spesso con reddito negativo per inattività e uso come "contenitori patrimoniali" per detenere immobili o partecipazioni([[685]](#footnote-685)); abbiamo visto in proposito che le aziende pluripersonali sono addirittura una piccola minoranza rispetto alle società di capitali (par.7.5), e che per esse una perdita è più credibile di quanto sia per piccoli commercianti e artigiani ([[686]](#footnote-686)).

*Una tendenza legislativa “bipartisan”*

Quanto sopra rende le aziende un ottimo capro espiatorio per la confusione politica sulla funzione tributaria. Vige quindi dal 2000 l’obbligo legislativo di controllo annuale per le aziende con più di 50 milioni di euro di giro d’affari; la norma venne da un governo di centro sinistra, e fu ripresa e sviluppato da governi di centro destra, tecnici, e di ogni sfumatura ([[687]](#footnote-687)); benchè irrilevanti nelle stime macroeconomiche dell’evasione (par.1.6) le contestazioni interpretative, sul regime degli imponibili palesi, superano di gran lunga, nelle statistiche dei controlli, quelle da stime degli imponibili non registrati costituendo la parte più significativa del loro risultato ([[688]](#footnote-688)). In generale l’inquadramento giuridico degli imponibili dichiarati assorbe più controlli che la stima per ordine di grandezza degli imponibili evasi.

*Convenienza politico, professionale ed evasiva*

Su queste contestazioni prospera anche il sensazionalismo mediatico sui “grandi evasori” collegato a schizofreniche tendenze antiaziendali, intrecciate con la parallela mitizzazione, da parte degli stessi ambienti e stessi mezzi di comunicazione, del modello aziendale come fonte di lavoro e di sviluppo([[689]](#footnote-689)).I nfine le contestazioni interpretative sull'"azienda" come organizzazione, distraggono dai comportamenti evasivi dei titolari o dirigenti descritti al par.3.7; in tali casi esse sono un diversivo gradito all'imprenditore come "persona" con qualcosa da nascondere; non a caso queste evasioni sono emerse raramente, e di solito per liti familiari, societarie, o reati di altro genere, come bancarotta e corruzione. Come indicato al par.3.7 gli indizi di evasione in senso materiale sono meno percepibili nelle organizzazioni, con inconvenienti, indicati al par.5.19, in materia di crescita dimensionale delle imprese.

*Convenienze amministrative e professionali*

La convenienza amministrativa delle contestazioni interpretative sta nella loro maggiore “copertura” normativa rispetto alle sfuggenti stime valutative di ipotetici imponibili occultati ([[690]](#footnote-690)). Sulle riqualificazioni giuridico-interpretative di circostanze palesi ci si espone di meno ([[691]](#footnote-691)), e si raggiunge comunque l’”obiettivo monetario” (par.5.7), cioè il c.d. *risultato di servizio*; è infatti più agevole rendicontare maggiore imposta recuperata per un milione con due contestazioni interpretative a organizzazioni medio-grandi, anziché con venti accertamenti a piccoli commercianti e artigiani ([[692]](#footnote-692)). E’ la stessa tendenza che spinge a formulare contestazioni interpretative dovunque l’importo non sia irrisorio, anche verso i piccoli contribuenti, controllando il regime giuridico di tutto ciò che vi si presta anche nei controlli formali di cui al par.5.5..

Inoltre le contestazioni interpretative verso le organizzazioni aziendali sono facili da svolgere in quanto si dirigono a strutture solvibili, scrupolose, collaborative, con cui si interloquisce in punta di fioretto spesso con professionisti preparati; invece delle ipotetiche stime degli imponibili (par.5.13) le contestazioni interpretative si risolvono in eleganti ed erudite divagazioni, che danno modo a funzionari e professionisti di sentirsi anche un po' professori ([[693]](#footnote-693)). per cui queste contestazioni sono occasioni di lavoro ben remunerate, anche se socialmente inutili.

### 5.18. Segue: I contenuti delle più frequenti contestazioni interpretative e la loro gestione

*Forzature interpretative tra forma e sostanza*

Il contenuto delle contestazioni interpretative si collega ai parr.3.9-3.10-3.12 sull’interpretazione, l’elusione etc.. eventi materialmente dichiarati o comunque rendicontati nel modo conforme a una determinata qualificazione giuridica ([[694]](#footnote-694)) vengono inquadrati in modo differente dall’ufficio tributario. Quest’ultimo combina in modo diverso da come aveva fatto il contribuente gli argomenti che influenzano la “discrezionalità interpretativa” di cui al par.3.9. Ciò avviene in genere combinando in chiave “fiscale” forma giuridica civilistica e sostanza economica ([[695]](#footnote-695)); qualche volta la reinterpretazione è corretta, ma quando viene forzata, per giustificare una maggiore imposta finisce per essere disorientante; assistiamo spesso a un miscuglio di divagazioni economicistiche, richiami di materiali normativi, riferimenti civilistici irrilevanti ([[696]](#footnote-696)), allusioni insinuanti, dati fattuali in sé veri, ma esposti in modo tendenzioso ([[697]](#footnote-697)).

*Le asimmetrie pro fisco nel calcolo degli imponibili*

Queste rettifiche ricalcolano gli imponibili in modo “asimmetrico” rispetto a una corretta specificazione dei concetti economici economiche di cui al par.1.8; ciò avviene riposizionando, nel tempo o nell’attribuzione soggettiva, gli elementi dell’imponibile, ignorando, con formalismi di varia natura, gli elementi positivi già dichiarati da parte di altri soggetti o dal medesimo, in altri periodi di imposta; trascurando le simmetrie di cui ai parr.3.11-3.1 si duplica così l’imposizione di redditi o consumi.

*Esempi e doppie imposizioni*

Richiamiamo alcuni esempi, dove si altera il concetto di reddito, soprattutto nei rapporti con altri operatori economici, quando viene negata la deduzione del costo al cliente-imprenditore, tenendo ferma l’imponibilità del ricavo in capo al fornitore ([[698]](#footnote-698)); spesso ciò si collega al mancato esercizio di diritti formalmente esistenti, come interessi attivi di mora, o prestazioni rese senza obbligo, come riparazioni gratuite di prodotti non più in garanzia dei prodotti forniti, il tutto per convenienza commerciale ([[699]](#footnote-699)); il pretesto è la fantomatica “antieconomicità” (parr.3.10 e 7.10) con accertamenti di “omessi ricavi” ([[700]](#footnote-700)) senza riconoscere alle controparti, ipotetici clienti, la corrispondente deduzione di un elemento negativo di reddito. Nascono imponibili fittizi anche dal disconoscimento, per l’azienda erogante, della deduzione di compensi agli amministratori, regolarmente dichiarati dai percettori. Anche i rilievi di “esterovestizione”, di “stabile organizzazione occulta” (par.7.18), di “costi illeciti” e “operazioni soggettivamente inesistenti” vengono di solito confezionati con queste doppie imposizioni; esse si accompagnarono anche per decenni alle contestazioni interpretative sull’imputazione a periodo nel reddito d’impresa (parr.7.11 e 7.14) poi disinnescate da coraggiose interpretazioni amministrative.

*La gestione delle contestazioni interpretative*

Qualche volta i comportamenti contestati in questi rilievi sono formalmente e sostanzialmente legittimi, con totale infondatezza della contestazione; questo accade con una certa frequenza da quando l’elusione è sostanzialmente scomparsa, ostacolando adeguati “risultati di servizio” sui controlli biennali imposti per legge sulle grandi aziende, assecondando il mito mediatico dei “grandi evasori” (par.5.17).

L’esito concreto di queste contestazioni è tollerabile per tutti i soggetti coinvolti, a cominciare dagli uffici, che fanno il suddetto “risultato di servizio”, dalla politica e dai mass media, che assecondano la già indicata idea della grande evasione ([[701]](#footnote-701)) per blandire piccoli commercianti, artigiani e organizzazioni padronali. I professionisti aiutano le aziende a riportare questi rilievi alle loro reali dimensioni economiche, nel contenzioso amministrativo di cui ai parr.6.4 e 6.5 (accertamento con adesione o conciliazione giudiziale).

*Riflessi sulle aziende coinvolte*

Vediamo quindi perché “nessuno si fa davvero male”, pur in contestazioni socialmente dannosissime, per i motivi indicati al successivo paragrafo 5.19. Le aziende coinvolte “ne escono” in via di contenzioso amministrativo, pur dovendo assoggettarsi a piccole alterazioni di una corretta determinazione degli imponibili, necessarie agli uffici per chiudere la pratica “in adesione”. E’ normale infatti che il tecnicismo di questi rilievi impedisca nello sbrigativo processo tributario, di “avere giustizia” con la sicurezza desiderata dalle organizzazioni aziendali, come indicato al par.6.10; per evitare processi inadeguati a questo tipo di controversie, le aziende subiscono spesso determinazioni dell’imponibile in qualche misura penalizzati ([[702]](#footnote-702)).

Questa necessità di accettare, in adesione, una qualche rideterminazione dell’imposta ([[703]](#footnote-703)), per disinnescare il rilievo, infastidisce soprattutto le aziende avevano adottato interpretazioni corrette, e paradossalmente avvantaggia chi aveva eluso o distorto l’interpretazione per risparmiare imposte. Al di là dell’esborso finanziario, questi rilievi destabilizzano le alte direzioni aziendali, che non ne capiscono la logica “giuridico-politica” (par.5.3), estranea a quella economico aziendale cui esse si ispirano ([[704]](#footnote-704)). Inoltre le contestazioni interpretative innescano spesso inchieste penali del tutto fuori luogo, come indicato al par.6.14; di esse le aziende forse sopravvalutano i danni d’immagine, con la gogna mediatica come pena reputazionale anticipata, con patemi d’animo esorcizzati vanamente da riunioni tra uffici aziendali e consulenti esterni ignari dei meccanismi “mediatico-giudiziari” ([[705]](#footnote-705))

### 5.19 Contestazioni interpretative e danni sociali sulla funzione tributaria , l’economia e la società

*Lo spreco di controlli*

Anche se alla fine, sulle singole aziende coinvolte, le contestazioni interpretative non sono distruttive, l’insistenza su di esse provoca notevoli danni sociali, prima di tutto sulla funzione tributaria. Esse sguarniscono infatti le energie degli uffici dove servirebbero davvero, consentendo di dire che in Italia, *i* *controlli tributari si sprecano* nel vero senso della parola, in quanto distolti dal monitoraggio valutativo per ordine di grandezza sugli imponibili non registrati (par.5.7); questa collocazione di risorse “alla rovescia”, dovuta agli equivoci dei grandi evasori e dell’”evasione di sopravvivenza”, rende meramente virtuale l’impulso degli uffici tributari alla "tax compliance" di massa sugli imponibili non determinati dalle organizzazioni aziendali, secondo un filo conduttore del testo indicato al par.1.7 e 5.7. La destabilizzazione delle aziende, cui come vedremo qui di seguito questi controlli contribuiscono, conserva e alimenta, anche sotto le forme nuove dei parr. 3.15 e 5.15, una massa di operatori indipendenti al consumo finale, totalmente o parzialmente nascosti al fisco, facendo rimanere l’Italia un paese di *piccoli commercianti e artigiani* sia pure in versione postindustriale c.d. *4.0*. Con le contestazioni interpretative, prima di tutto alle aziende, la funzione tributaria contribuisce quindi a segare il ramo su cui sta seduta ([[706]](#footnote-706)).

*Riflessi negativi sulle aziende: capitalismo familiare e multinazionali*

Questo spreco riguarda anche energie aziendal-professionali del settore privato, esposto anche a continui e capziosi controlli, con effetti diversamente negativi sia sugli investitori esteri sia sul c.d. "capitalismo familiare"; quest’ultimo percepisce che i controlli non cercano le evasioni descritte al par. 3.7 ([[707]](#footnote-707)) e che l’unico ostacolo a commetterle è interno all’azienda, per possibili frizioni con eventuali altri soci, il che rafforza il proposito di mantenere il controllo personal-familiare ([[708]](#footnote-708)).

Le multinazionali estere in genere aziende già con proprietà diffusa o molto “managerializzate”, sono abituate ad interagire coi più responsabilizzati uffici tributari del proprio paese, e restano stupite davanti agli inutili bizantinismi delle contestazioni interpretative; i relativi contenziosi, con gli esiti deludenti di cui al par.6.10, contribuiscono a far loro considerare l’Italia ben poco amichevole per le aziende, senza “giudici a Berlino”. Per fortuna le aziende non provano sentimenti umani come l’esasperazione, concentrandosi sul prodotto, sul mercato, e quindi istintivamente sopportando questo clima antiaziendale ([[709]](#footnote-709)). Quando però, per ragioni gestionali, l’azienda valuta se ampliare o ridimensionare la sua presenza in Italia ([[710]](#footnote-710)), i rilievi suddetti contribuiscono a dissuadere gli ambienti delle aziende multinazionali dall’avere a che fare con *un paese di matti* nei rapporti con gli uffici pubblici, ma *buono solo per le vacanze*.

*Inadeguatezza delle reazioni delle aziende*

Benchè infastidite dalla tendenza in esame, le aziende, come organizzazioni pluripersonali a matrice economica, tenuti insieme dal prodotto (par.4.4), sono inadeguate a fornire spiegazioni scientifico sociali, persino sull’idea di azienda e sulla determinazione degli imponibili attraverso le aziende. Le aziende forniscono beni e servizi ai clienti, non spiegazioni all’opinione pubblica, anche sul tema dell’evasione fiscale e dei controlli degli uffici ([[711]](#footnote-711)); per questo i loro tentativi di sensibilizzare la politica sulle contestazioni interpretative sono destinati all'insuccesso, anche perché tendono a dilungarsi sugli aspetti tecnici dei rilievi, senza capire i motivi politico sociali da cui derivano e come il malessere dell’opinione pubblica sulla funzione tributaria si sfoghi sulle organizzazioni aziendali, come indicato al par.5.17 .

*Schizofrenica alternanza di agevolazioni e vessazioni*

Anche l’atteggiamento verso le aziende sulla funzione tributaria riflette l’atteggiamento generale della pubblica opinione verso le aziende, cioè la mancata comprensione della loro natura di gruppi sociali, di cui al par.3.1 ss, e la confusione con l’imprenditore come “proprietà aziendale”. Ignorando cosa sono in realtà le aziende, le si trattano come esseri senzienti, come fossero piccoli commercianti troppo cresciuti, nell’equivoco dei “grandi evasori”, oppure all’opposto, come se fossero “persone datrici di lavoro”. Quindi da una parte si sospettano le aziende delle evasioni commesse dalle persone, dall’altra si cerca di blandirle, come fossero persone, con costosi incentivi per una fantomatica "crescita" ([[712]](#footnote-712)). Il tutto senza accorgersi che la migliore agevolazione è trattare le aziende per quello che sono, cioè gruppi sociali a vocazione produttiva; questi ultimi, a forza di essere trattati anziché bottegai troppo cresciuti, con intrecci di agevolazioni e di capziose contestazioni ([[713]](#footnote-713)), si destabilizzano. un riconoscimento di ruolo sociale è invece una condizione necessaria, anche se non sufficiente, perché le aziende non si disgreghino.

Il vero “fisco per lo sviluppo” spinge all’aggregazione produttiva semplicemente valutando le aziende per quello che sono, utilizzando il loro contributo per la determinazione degli imponibili, e svolgendola al meglio (come indicato al par.5.7), dove esse non arrivano,

con la consueta valutazione per ordine di grandezza svolta dagli uffici tributi.

*il fumoso controllo interno del rischio fiscale*

Invece ai malumori indotti dalle contestazioni interpretative, non inseriti in una cornice scientifico sociale della funzione tributaria, è stato dato ascolto politico senza smentire la narrazione secondo cui le aziende sarebbero “i grandi evasori” ([[714]](#footnote-714)) e valutando gli imponibili di lavoratori autonomi e piccole organizzazioni. Sono nati quindi contorti istituti legislativi come il “controllo del rischio fiscale” nelle aziende, o la “cooperative compliance”, maldestri tentativi di assecondare un problema politicamente non di primo piano (le lamentele delle aziende “che non votano” né “si spiegano”); sono disposizioni che confermano la mancanza di spiegazioni scientifico sociali della funzione tributaria opinione e la sua mancanza di spiegazioni sociali su una determinata funzione pubblica, nel nostro caso quella tributaria ([[715]](#footnote-715)). In particolare il controllo del “rischio fiscale” si riduce quindi a verifica dell’adozione di interpretazioni legislative corrette, già immanente nelle ordinarie procedure gestionali ([[716]](#footnote-716)). E’ infatti difficile che in un’organizzazione aziendale si autoproduca una pianificazione fiscale legittima, o un’elusione, all’insaputa del direttore amministrativo, e che questo non la condivida con l’amministratore delegato o altri vertici, se ha per lo meno un minimo di dubbio, per non essere il solo ad averne la responsabilità. Né del resto questo controllo del rischio fiscale può certo riferirsi al possibile scavalcamento delle procedure contabili interne da parte della proprietà ([[717]](#footnote-717)). Se rispetto a tali comportamenti esistono efficienti "contropoteri" all'interno di queste organizzazioni, essi sono già connaturati alle procedure contabili dell'azienda come gruppo sociale. Se invece si tratta di aziende con forti ingerenze padronali, è inverosimile che un presidio tributario interno contro queste appropriazioni possa funzionare ([[718]](#footnote-718)).

### 5.20. Il condono come ultima frontiera dell’autodeterminazione e dell’“amministrazione per legge”

***Il condono dalla tassazione preindustriale all’autotassazione***

L’inefficienza complessiva dell’attività accertativa, provocata dall’assenza di spiegazioni scientifico sociali della funzione tributaria, è alla radice di frequenti condoni e sanatorie. Entrambi erano presenti già nella tassazione preindustriale, quando le imposte erano chieste in modo valutativo dagli uffici tributari (par.1.4); qui il fisco bussava alla porta dei contribuenti, ne determinava i debiti tributari, e poi in parte glieli rimetteva, per varie ragioni. Si pensi al reperimento di altre fonti di entrata (ad es. guerre vittoriose), minori spese, la necessità di ingraziarsi le pubbliche opinioni del tempo, gestendo i malesseri di una fiscalità già allora “diversamente sperequata ([[719]](#footnote-719)).

Nell’autodeterminazione dei tributi il condono assume finalità del tutto diverse, diventando una “seconda richiesta di adempimento”; in essa il fisco rinuncia a una parte del debito, oppure alle sanzioni, ai suoi poteri di controllo futuro o a un misto di tutto questo, a fronte di un pagamento ulteriore([[720]](#footnote-720)). E’ una logica variamente rinvenibile nei condoni succedutisi negli ultimi 40 anni, usati per fronteggiare le note difficoltà nella determinazione degli imponibili sfuggenti, non calcolabili contabilmente tramite organizzazioni amministrative.

*Logica tecnico politica del condono*

Davanti alla difficoltà di stimare, in modo sufficientemente sistematico, la ricchezza non registrata, ed all’assurdità (esattamente intuita) di criminalizzare in massa piccoli commercianti, artigiani e altri operatori economici, il condono appariva come un compromesso politicamente gradito; si trattava infatti di un meccanismo "volontario", che sfuggiva all'accusa di aver "aumentato le imposte"[[721]](#footnote-721), perché spontaneamente l'interessato vi si assoggettava per proteggersi da controlli futuri. Col condono il contribuente "acquistava tranquillità" [[722]](#footnote-722), a fronte di un costo variamente costruito, in base al dichiarato o ad altri parametri.

*Condono sul dichiarato e premio all’evasione*

Il condono è un sintomo di crisi della funzione tributaria, ma non né è certo la causa, individuabile nella carenza di spiegazioni sociali della determinazione presupposti economici d’imposta; esse non verranno certo demonizzando i condoni, che strada facendo possono essere uno strumento tattico per gestire disfunzioni contingenti.

Alcuni condoni “da prima repubblica” furono molto grossolani, come quelli del 1982 e del 1991, dove il fisco rinunciava ai controlli futuri a fronte di maggiorazioni dell’imposta dichiarata. Simili meccanismi premiavano ovviamente chi dichiarava meno, consentendogli di definire con somme minori. Dietro c’era il grossolano preconcetto, socialmente suicida, secondo cui l’evasione sarebbe proporzionale al dichiarato, di modo che “più si dichiara più si evade”( [[723]](#footnote-723)). Inversamente, chi aveva presentato dichiarazioni più verosimili, avrebbe potuto comprare la tranquillità solo a condizioni più onerose, dovute alla maggiore imposta dichiarata. Queste beffe a chi aveva dichiarato correttamente, hanno screditato l’idea del condono, assieme ai due “scudi fiscali”, a fronte di soldi esteri non dichiarati al fisco, la cui sanatoria offriva anche un “condono a costo zero” su redditi evasi nel periodo ([[724]](#footnote-724)).

*Abbattimenti analitici delle sanzioni (riaperture di termini)*

In una fiscalità di massa, dove i controlli non riescono ad essere capillari, e il loro gettito diretto è sempre stato inferiore a quello dei condoni ([[725]](#footnote-725)), questi ultimi possono essere, ripetiamo, un tassello tattico, con le varie sfumature offerte. Già non costituiscono un premio a chi ha dichiarato meno i condoni basati su imponibili “standard” con cui confrontare il dichiarato, anche in base alla “coerenza e congruità” rispetto agli studi di settore; qualcosa del genere accadde nel condono del 2002 per chi già risultasse regolare con gli studi di settore, cui venivano chiesti moderati versamenti aggiuntivi per l’immunità rispetto ai controlli sugli anni precedenti.

Nessuna immunità è legata invece alle rimessioni in termini per dichiarare le imposte a suo tempo evase, con abbattimenti di sanzioni e interessi, che non comportano i “premi all’evasione” indicati sopra. La disposizione sull'emersione volontaria del 2015 (c.d. "voluntary disclosure") presupponeva anche l’applicazione di sanzioni, sia pure nella misura minima.

Questi ultimi sono istituti “analitici” molto simili al c.d. "ravvedimento operoso", adempimento tardivo a regime, moderatamente sanzionato, come visto alla fine del par.3.4. Abbattimenti totali delle sanzioni sono stati introdotti negli ultimi anni solo con provvedimenti legati allo smaltimento dell’arretrato presso l’ente di riscossione o presso le commissioni tributarie ([[726]](#footnote-726)).

*Inadeguatezza e declino della tassazione per condono*

Si comprende da quanto precede che il condono non è un’idea da demonizzare moralisticamente, ma uno dei vari strumenti per gestire l’autotassazione, di cui non si deve abusare; la ripetizione dei condoni, ne compromette il successo, anche se molti piccoli commercianti e artigiani, dopo aver aderito ai condoni, spinti dai consulenti per i motivi di cui al par.3.16, lamentavano di non aver mai pagato imposte come in quelle occasioni. E’ una specie di “tassazione in due tempi”, su cui non si può puntare troppo, come surrogato dei controlli, perché questi ultimi sono via via avvertiti come “meno probabili” da contribuenti che “mangiano la foglia” ([[727]](#footnote-727)). Oggi l'istituto è screditato, ma non perché si sia raggiunta una spiegazione sociale della funzione tributaria ([[728]](#footnote-728)); nel valutare gli effetti dei condoni occorre capire che le organizzazioni comunque adempiono, ed essi riguardano solo piccoli commercianti, artigiani e titolari di piccole attività pluripersonali; tatticamente, una nuova spiegazione scientifico sociale della determinazione degli imponibili potrebbe essere quasi sugellata da un condono "di transito" sugli anni aperti, per raggiungere l'assetto di cui al par.5.7, in un’ampia operazione culturale di cui il condono sarebbe solo un tatticismo.

### Capitolo 6 CONTENZIOSO AMMINISTRATIVO E GIURISDIZIONALE, RISCOSSIONE E SANZIONI

Sintesi. Questo capitolo è dedicato alla rideterminazione delle imposte da parte degli uffici tributari, con atti amministrativi, come tali in grado di imporsi unilateralmente al destinatario, e quindi da motivare, in modo che il destinatario possa attivare con cognizione di causa il contenzioso amministrativo e giurisdizionale (parr.6.1-6.3).

Il contenzioso amministrativo rappresenta il logico passaggio preliminare attraverso cui le funzioni non giurisdizionali cercano di gestire i conflitti al proprio interno (in modo “gerarchico politico”), tramite lo stesso ufficio che ha emanato l’atto, o sue articolazioni “contenziose”. Ai paragrafi parr.6.4-6.5-6.6 vedremo la pluridecennale sottovalutazione del contenzioso amministrativo a favore di una determinazione ragionieristica degli imponibili, nella cornice privatistico-giurisdizionale del diritto. Ne è derivato un enorme numero di processi tributari, gestiti da organi giurisdizionali “speciali” (par.6.7 ss.), in un rito strutturalmente impugnatorio, dove si esamina la corretta determinazione, da parte dell’ufficio, dell’imposta (parr.6.8 -6.9 sui giudici e sul rito); tuttavia il retaggio del contenzioso amministrativo mantiene una sostanziale rideterminazione dell’imposta da parte del giudice, come vedremo ai parr.6.9-6.10 a proposito di “annullamento parziale” e impugnazione merito. Un processo oggettivamente amministrativo è stato calato nelle forme del rito civile, con una serie di equivoci sul ruolo del giudice, sull’onere della prova (par.6.2), la riscossione (parr.6.11-6.12) e le sanzioni (parr.6.13-6.14).

### 6.1. Provvedimenti amministrativi nella determinazione dei tributi: autoritatività, termini, competenza, partecipazione del privato.

*Gli accertamenti d’imposta*

Gli uffici tributari (parr.1.4 e 5.2), compresi eventuali concessionari privati dei relativi poteri, a seguito dei controlli di cui al capitolo precedente, rideterminano le imposte e i presupposti economici cui si riferiscono; il relativo risultato può essere anche l’accertamento di minori perdite riportabili negli anni successivi (par.9.1) o la spettanza di detrazioni o crediti d’imposta ([[729]](#footnote-729)).

*Come esempi di autotutela amministrativa decisoria*

Questa rideterminazione avviene con atti espressione dell’autorità pubblica connessa alla funzione tributaria (par.1.3), e sono espressioni di *autotutela decisoria*, idonea a mettere fuori contestazione, salvo ricorso del privato, la posizione giuridica affermata dall’amministrazione. L’autotutela decisoria, come quella esecutiva di cui al par.6.11, procede in modo unilaterale nei confronti del privato, anche se sono sempre più ampie le facoltà di quest’ultimo di partecipare al relativo procedimento; anche in questo caso al massimo abbiamo un’interlocuzione bilaterale, che coinvolge l’amministrazione e il privato; essa si differenzia quindi dalla trilateralità del processo, realizzata anche in sede penale, per la creazione di una parte pubblica grazie alla distinzione tra magistratura inquirente e giudicante. Solo la riduttiva concezione privatistico-giurisdizionale del diritto (par.1.3) fa apparire istintivamente “atipica” quest’autotutela decisoria, trascurando che mai, nel tempo e nello spazio, nessuna pubblica funzione si svolge rivolgendosi previamente al giudice. A quest’ultimo casomai possono rivolgersi i destinatari dell’azione amministrativa, nel nostro caso i contribuenti, come vedremo ai parr.6.7 ss..

***Provvedimenti d’imposizione***

Quanto precede impone una certa solennità, con relativo formalismo ai provvedimenti amministrativi denominati di “accertamento tributario”, talvolta definiti tecnicamente anche in modo diverso da tributo a tributo, come atto di rettifica, atto di liquidazione etc. Essi sono quindi portati a conoscenza dei destinatari mediante formale notifica, cui gli uffici tributari possono anche procedere direttamente, in quanto pubbliche autorità, tramite messi con la qualità di pubblici ufficiali o in modalità informatica, ad esempio via PEC. Anche in questo la funzione tributaria appare meglio organizzata rispetto alle altre funzioni amministrative, dove può rilevare anche una conoscenza informale degli atti, che l'amministrazione può dimostrare, per il principio dell’atipicità degli atti amministrativi; questi ultimi invece nella funzione tributaria sono “tipici”, come vedremo sul piano processuale al par.6.9.

*ufficio competente e termini*

Esistono anche dei termini entro i quali il potere amministrativo va esercitato, in modo da non lasciare i contribuenti esposti senza limiti a richieste di tributi, su cui dopo lunghi anni neppure saprebbero interloquire. Ci sono quindi termini di decadenza per la notifica, che ad esempio, per le rettifiche delle dichiarazioni dei redditi e dell’IVA , deve avvenire tendenzialmente entro il quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione([[730]](#footnote-730)).

*pluralità di accertamenti*

Nell’autotassazione passa in secondo piano la vecchia globalità della determinazione valutativa dei presupposti economici d’imposta, attraverso gli uffici tributari, dove era normale che la stima avvenisse una sola volta; oggi possono esserci invece una pluralità di interventi successivi, in relazione a diversi elementi positivi e negativi dell'imponibile, individuati dall’ufficio in momenti diversi; per questo l’accertamento può sempre essere “parziale”, cioè limitato agli elementi di cui l’ufficio tributario in quel momento dispone. In un contesto di autodeterminazione delle imposte svanisce infatti il tema della c.d. “consumazione del potere amministrativo d’imposizione”, esistente quando erano gli uffici tributari a determinare valutativamente i presupposti economici d’imposta[[731]](#footnote-731).

*Accertamento e procedimento amministrativo*

A differenza del processo, con una sua scansione, rispondente al modello trilaterale sopra indicato, il procedimento amministrativo ha una composizione variabile a seconda delle varie funzioni e dei diversi obiettivi al suo interno perseguiti. Serve a poco usare il procedimento come figura unificante delle funzioni pubbliche “non giurisdizionali”, come il processo unisce quelle giurisdizionali. Ogni funzione amministrativa ha contenuti diversi, ulteriormente variabili al suo interno, ed usare il procedimento come elemento unificante appiattisce realtà multiformi, peccando qualche volta per difetto e altre per eccesso. Rispetto al processo, trilaterale e con un conflitto da risolvere, il procedimento non ha bisogno dell’indipendenza del giudice e gli basta l’imparzialità amministrativa ([[732]](#footnote-732)).

In materia tributaria, abbastanza sterile è usare il procedimento per collegare le dichiarazioni dei contribuenti e la loro liquidazione formale di cui al par.5.5. Più proficuo si presenta invece il procedimento per collegare l’istruttoria di cui al par.5.6 con i successivi atti di accertamento. Anche il procedimento deve essere però qui funzionalizzato alla determinazione dei presupposti economici d’imposta di cui al par.1.8.

*Separazione dallo studio del procedimento e accesso agli atti*

Non vivificato dal proprio contenuto funzionale, il riferimento tributaristico al procedimento è stato spesso causa di formalismi, come l’”indicazione del responsabile del procedimento”. Si è così trascurato il nesso tra le allegazioni procedimentali, e anche delle relative omissioni e negligenze, e il provvedimento finale. Ne è derivata un’“auto-marginalizzazione” del diritto tributario rispetto alle altre funzioni amministrative, che ha portato persino all’inapplicabilità espressa al settore di molte disposizioni della legge generale sui procedimenti amministrativi n. 241 del 1990. Si addice invece facilmente alla funzione tributaria l'accesso agli atti, sancito, dall’art. 22 della suddetta legge 241, e derivante dai doveri pubblicistici di imparzialità, cui non si addicono le sfere di riservatezza esistenti per i privati ([[733]](#footnote-733)). L’accesso è però effettuabile dopo l’emanazione dell’atto impositivo, in quanto anteriormente sarebbe incompleto e potrebbe intralciare le indagini di cui al par.5.6.

*confusione sul contraddittorio amministrativo*

La mancanza di riflessione su questi temi emerge nella superficialità dell’elaborazione, normativa e dottrinale, sul rapporto tra contraddittorio procedimentale e determinazione dell’imposta; senza un’adeguata funzionalizzazione ai presupposti economici d’imposta, il contraddittorio resta vuota forma, non valorizzata sul piano della determinazione del tributo; l’unica preclusione è il divieto, di cui al par.5.6, di far valere documenti che in sede istruttoria si è dichiarato di non possedere.

Il contraddittorio procedimentale con gli uffici tributari esiste di fatto quando il contribuente è in prima persona destinatario delle richieste istruttorie e delle indagini di cui al par.5.6. Tuttavia è anche possibile ricevere accertamenti d’imposta senza essere stati neppure convocati, ed è contraddittoria rispetto a questo la necessità degli "avvisi bonari" di cui al par.5.5 per imposte dichiarate e non versate. Peraltro tale mancata convocazione è giustificata per moltissimi accertamenti “seriali” e di piccolo importo, perché creerebbe complicazioni inutili per gli stessi contribuenti; in tali casi il contraddittorio può avvenire, se necessario, a posteriori ([[734]](#footnote-734)). La riflessione sull’oggetto della funzione tributaria è stata troppo superficiale distinguere questi casi da quelli in cui la determinazione degli imponibili è troppo complessa per avvenire senza previe deduzioni del contribuente ([[735]](#footnote-735)), con intensità da contestualizzare([[736]](#footnote-736)). A queste difficoltà si aggiunge una tendenza a mortificare il contraddittorio per via dei consueti timori connessi all’esplicitazione dei passaggi valutativi e di stima degli imponibili.

*Omissione di contraddittorio come vizio formale – rinvio*

Il mancato contraddittorio, nei casi in cui è previsto, è stato considerato "vizio formale" per non vanificare accertamenti per altri versi fondati. Un caso divertente di impugnazioni strumentali riguarda gli accertamenti prematuri rispetto al processo verbale e quello secondo cui gli accertamenti redatti a seguito di un'istruttoria presso l'ufficio dovrebbero essere preceduti da un verbale in modo che il contribuente (già edotto dell'attività investigativa) possa presentare le deduzioni suddette. Vedremo però al par.6.10 che la soluzione più lineare, forse anche a legislazione vigente, sarebbe l'annullamento con possibilità degli uffici di rinnovare l'atto, privo del vizio, nei limiti della motivazione dell’atto impugnato, senza vanificare l’azione amministrativa, né svuotare di senso l’adempimento in esame.

### 6.2. *Segue*: diversità tra motivazione e prova degli accertamenti tributari

***Motivazione degli atti impositivi***

L’unilateralità dell’accertamento tributario, descritta al paragrafo precedente, ne rende logicamente necessaria la motivazione, forse più di quanto debba essere motivata la sentenza, emanata a chiusura di un processo cui le parti hanno avuto modo di partecipare su un piano di parità ([[737]](#footnote-737)). Il destinatario dell’atto impositivo, che al massimo viene da un contraddittorio procedimentale, deve quindi essere informato sulle determinazioni dell’ufficio, consentendogli di valutarne il fondamento in fatto e in diritto. Proprio per il suo collegamento con un procedimento, la motivazione può comunque consistere in un rinvio ad altri atti già in possesso del contribuente, come ad esempio i processi verbali di constatazione di cui abbiamo detto al par. 5.6 ([[738]](#footnote-738)).

*Contenuto e rapporti con la prova*

Il contenuto minimo della motivazione, compresi i suddetti rinvii ad altri atti, è quindi individuare gli elementi del presupposto rettificati, nonché le ragioni di fatto e di diritto alla base di tale rettifica ([[739]](#footnote-739)). Ad esempio l’accertamento di un certo importo di maggiori ricavi potrebbe essere fondato su una molteplicità di ragioni, ed anche la deduzione dei costi può essere disconosciuta per le ragioni più varie, come la mancanza di documentazione, l’estraneità all’attività dell’impresa (mancanza di inerenza), l’imputazione a un periodo d’imposta sbagliato ecc. In entrambi i casi il contribuente, per valutare se e come difendersi, deve essere informato sulle ragioni di fatto e di diritto della contestazione, cui si dirigerà l’eventuale processo.In questo ruolo informativo, la motivazione può anche comporsi di “allegazioni”, cioè indicazioni di fatti e circostanze, in altro modo documentate e già in possesso del destinatario dell'atto ([[740]](#footnote-740)).

*sua delimitazione della materia del contendere*

Ne consegue che la motivazione delimita la materia del contendere del successivo eventuale processo davanti ai giudici (par.6.9); in esso si discuterà solo degli elementi cui si riferisce l’atto impugnato e delle ragioni di fatto e di diritto contenute nel medesimo; non si potranno quindi addurre, a fondamento della maggiore imposta accertata, ragioni diverse da quelle indicate nell’atto impositivo. E’ il riflesso naturale della natura amministrativa della funzione tributaria, dell’impossibilità logica di spostarne l’esercizio davanti al giudice, della natura impugnatoria del relativo processo, come indicato al par.6.7 ss. Solo nell’ambito delimitato dalla motivazione l’ufficio potrà portare prove, svolgere ulteriori illustrazioni del proprio punto di vista, ecc.

*Carenza di motivazione come vizio da eccepire*

Come tutti i vizi degli atti amministrativi, la carenza di motivazione si risolve in un'invalidità, senza sconfinare nella categoria estrema della c.d. "inesistenza". L'atto privo di motivazione, o con una motivazione meramente esteriore, è quindi idoneo a diventare comunque non più impugnabile, davanti alle commissioni, qualora il contribuente non proponga ricorso ([[741]](#footnote-741)). In quest’ultimo, inoltre, il contribuente deve eccepire esplicitamente tale carenza motivazionale, secondo anacronistiche disposizioni dell’IVA e delle imposte sui redditi.

*contenuto della motivazione di contestazioni interpretative*

L’adeguatezza della motivazione dipende dal contenuto sostanziale della pretesa dell'ufficio, che la motivazione deve adeguatamente illustrare; la motivazione deve cioè "descrivere la determinazione" della base di commisurazione del tributo da parte dell'ufficio. Per le c.d. "contestazioni interpretative", la motivazione in diritto consiste in argomentazioni giuridiche, da indicare nell'atto impositivo, qualche volta riformulate dai giudici, che estendono indebitamente il principio civilistico "iura novit curia". Questa svalutazione della "motivazione in diritto" è uno dei tanti inconvenienti dell'impostazione privatistico-processuale, dove l'inquadramento giuridico di una pretesa di un privato verso un altro privato non vincola né la sua successiva citazione a giudizio, né la sentenza del giudice.

***E rapporto motivazione-prova***

La motivazione consiste nella descrizione delle argomentazioni probatorie dell'ufficio, cioè della prova come ragionamento, nel senso indicato al par.5.8. Alla motivazione si chiede quindi solo di *informare[[742]](#footnote-742)*, non ancora di dimostrare; sono perciò concepibili [[743]](#footnote-743) accertamenti motivati, ma successivamente annullati perché non provati in sede contenziosa[[744]](#footnote-744). Raramente però il contribuente contesta i fatti materiali alla base della rettifica [[745]](#footnote-745), in quanto la prova in senso materiale, come precisata al par.5.8, è generalmente affidabile, venendo da una pubblica autorità, come l'ufficio tributario. E’ inverosimile infatti che un funzionario pubblico si esponga di persona costruendo elementi di prova materialmente falsi. E’ frequente piuttosto l’interpretazione tendenziosa di tale aspetto materiale, cioè la prova come ragionamento (la c.d. “proof”), costruita in modo forzato, allusivo e insinuante[[746]](#footnote-746). Il contribuente contesta invece di solito l'argomentazione costruita dall'ufficio, cioè la prova come ragionamento, con cui viene determinato, in genere presuntivamente (par.5.9) il maggior imponibile.

*Onere della prova e asimmetrie a danno dei contribuenti*

Di solito si afferma, nella consueta logica privatistico-processuale, che sull'ufficio tributario ricade l'onere della prova dei maggiori presupposti economici accertati, come i ricavi, mentre la prova dei costi, delle esenzioni, e delle richieste di rimborso sarebbe a carico del contribuente. In prima battuta è ovvio che se dall’ufficio tributario non viene una convincente dimostrazione, al contribuente non può certo addossarsi la "prova negativa", concepibile solo con la prova positiva di circostanze incompatibili con quanto afferma l'ufficio ([[747]](#footnote-747)).

In questo modo si crea un risultato asimmetrico a favore degli uffici, per i quali la prova dei maggiori elementi positivi viene considerata assolta anche con le presunzioni di cui al par.5.9, basate su valutazioni per ordine di grandezza; ciò sia per la strutturale affidabilità dei pubblici uffici, sia per la loro estraneità alle informazioni sottostanti, sia per la possibilità di determinare la ricchezza solo in modo presuntivo[[748]](#footnote-748). Quando invece il contribuente deve dimostrare costi, detrazioni IVA, oneri deducibili, presupposti per le esenzioni e richieste di rimborso in genere, i giudici applicano, secondo il consueto rigore civilistico, l’onere della prova; ciò anche quando la prova può venire solo dalla normalità contabile (parr.3.3 e 7.8), e il contribuente si difende, con argomenti presuntivi analoghi a quelli utilizzati dall'ufficio[[749]](#footnote-749).

***segue disparità sostanziale sull’onere della prova***

Questa concezione privatistico giurisdizionale trascura che la prova non si forma in giudizio, come in materia civile, ma che il processo riguarda il controllo di una funzione non giurisdizionale. Questa concezione, caldeggiata dagli accademici-avvocati, ancora una volta si rivolge paradossalmente contro i loro clienti. La parità processualistica delle parti, trasferita meccanicamente in un contesto amministrativistico, provoca una confusionaria oggettiva disparità a vantaggio degli uffici; questi ultimi, come anticipato al par.4.4, riescono ad essere considerati “parte” o “autorità pubblica” a seconda delle circostanze e convenienze contingenti. Vedremo ai parr.6.9 e seguenti, mettendoci nei panni del giudice, l'inquietante domanda "*ma se il contribuente ha davvero ragione, perché l'ufficio non gliela da*?", che in un contesto amministrativistico spinge al rigetto del ricorso. Ciò danneggia al tempo stesso la funzione tributaria e deresponsabilizza gli uffici, spingendoli a chiedere al contribuente una tortuosa “prova negativa” come difficile prova positiva di circostanze incompatibili con l’accertamento [[750]](#footnote-750).

***La mancata prova come vizio dell’atto***

Quanto sopra anticipa quanto diremo al par.6.10 sulla correttezza del comportamento dell'ufficio tributario come effettivo oggetto del processo. Il mancato assolvimento dell'"onere della prova", spettante all'ufficio, va quindi considerato un vizio dell'atto di accertamento [[751]](#footnote-751), tipico del nostro naturale contesto amministrativistico. Il contribuente deve quindi addurre ([[752]](#footnote-752)), in questa logica amministrativistica, la carenza di fondamento fattuale, come vizio dell’atto, dandone quei riscontri che gli si possono ragionevolmente richiedere nel caso specifico. Svanisce quindi la suddetta dicotomia tra prova degli elementi positivi e negativi [[753]](#footnote-753), sostituita in entrambi i casi da un esame dell’atto impugnato in punto di fondamento dimostrativo, in una prospettiva amministrativistica. Neppure per i costi il contribuente *dà una prova*, ma dimostra piuttosto un vizio probatorio dell'atto impugnato, censurato per aver erroneamente disconosciuto la dimostrazione aziendalmente adeguata dei costi medesimi, come indicato al par.3.3 e 7.7. Il senso della documentazione dei costi in giudizio non è quindi quello di dare una prova dei medesimi al giudice, ma di dimostrare questo vizio logico dell'atto impositivo. Si riporta così ad unità la prova dei costi, dei ricavi, delle esenzioni e delle liti di rimborso, perché in tutti i casi viene in considerazione la coerenza e la ragionevolezza dell'azione amministrativa, indipendentemente dal contingente elemento del presupposto (costo o ricavo) cui si riferisce.

### 6.3. Provvedimenti degli uffici tributari verso coobbligati solidali e contribuenti di fatto

***Riflessi procedurali della pluralità di contribuenti***

Le figure del contribuente di fatto, di diritto, della coobbligazione solidale e del sostituto d’imposta, su cui parr. 3.5-3.6 hanno riflessi procedurali, in quanto l’atto d’accertamento può avere più destinatari “in parallelo”. Ad ognuno di essi sarà quindi richiesto il medesimo tributo, con gli atti impositivi di cui al par.6.1, anche quando il condebitore è tale per contratto [[754]](#footnote-754) o per disposizione civilistica. L’ufficio tributario di solito può rivolgersi direttamente a qualunque coobbligato solidale, senza preventivamente chiedere il pagamento al debitore principale([[755]](#footnote-755)); quest’ultimo può senz’altro rivalersi, nei rapporti interni, verso il debitore principale, ma se esso è insolvente rischia di essere inciso dal tributo.

Secondo le regole generali delle obbligazioni solidali l’adempimento di un condebitore libera gli altri, ed innesca le eventuali “rivalse interne”, se ne sussistono civilisticamente i presupposti; si tratta cioè di rivolgersi agli altri coobbligati per ottenere la loro “quota parte” di debito, secondo i principi già indicati, per le imposte pagate in autotassazione, al par.3.5 ([[756]](#footnote-756)). I destinatari della richiesta potranno obiettare, in sede civilistica, che il tributo non era dovuto, ed è stato avventatamente pagato da chi agisce in rivalsa verso di loro.

*tutela processuale del coobbligato*

Se l’atto viene notificato solo ad alcuni debitori solidali, non nuoce agli altri, per elementari ragioni di diritto di difesa, latenti anche dietro l'art.1306 c.c. ([[757]](#footnote-757)).

Qualora più condebitori ricevano l'atto, ed uno solo lo impugni, ottenendo un giudicato favorevole, la giurisprudenza applica, anche qui impropriamente, l’art. 1306 c.c., secondo cui possono giovarsene anche i condebitori rimasti inerti, nonostante la definitività dell'atto d'imposizione nei loro confronti ([[758]](#footnote-758)). Se più debitori impugnano, la giurisprudenza configura, correttamente ma confusamente, un litisconsorzio necessario, tradotto in pratica come una necessità di riunione dei processi.

*Diretta notifica degli atti di riscossione*

La coobbligazione solidale "dipendente", per debiti tributari cui si è estranei ([[759]](#footnote-759)), tende ad essere fatta valere anche solo con atti della riscossione di cui al paragrafo 6.11; viene cioè omesso nei confronti di questi coobbligati un atto impositivo motivato([[760]](#footnote-760)). Formalmente il diritto di difesa di tali soggetti è salvaguardato, in quanto resta ferma la loro possibilità di far valere, tramite l'ordinaria impugnazione alle commissioni tributarie, ogni vizio della pretesa tributaria, indipendentemente dal comportamento del debitore principale. Tuttavia essi non ricevono le motivazioni dell'atto impositivo, e perdono la possibilità di «riscossione frazionata» in caso di ricorso (par.6.12).

*Eredi e soci di società estinte*

L'accertamento per i debiti tributari di soggetti deceduti o di società estinte si svolge nei confronti degli eredi o dei soci che abbiano ricevuto beni a seguito della liquidazione della società ([[761]](#footnote-761)). E’ un riflesso della regola generale civilistica, secondo cui, in caso di due o più eredi, ognuno risponde solo in proporzione alla sua quota. Solo per le imposte sui redditi, in virtù dell’art.65 DPR 600, sussiste la coobbligazione solidale tra i coeredi, in deroga al suddetto criterio generale.

*Privilegi a favore del fisco*

Anche a favore del fisco esistono “privilegi”, cioè diritti del creditore di soddisfarsi prioritariamente su alcuni beni, chiunque ne sia il proprietario; quest'ultimo risponde solo con questo bene, e quindi non è un coobbligato solidale. Ciononostante, anche a questo soggetto, la giurisprudenza, ha consentito, più recentemente, di contestare nel merito la richiesta del tributo.

*Tendenziale irresponsabilità del consumatore*

Per le imposte sui consumi, e in linea di principio per i "contribuenti di fatto", come il consumatore finale IVA, non c'è alcuna responsabilità verso il fisco. Quest'ultima è stata introdotta di recente nei casi particolari in cui il cliente è identificato, in modo da consentire anche la rivalsa successiva del fornitore, per l'IVA pagata in sede di accertamento([[762]](#footnote-762)).

### 6.4. Il contenzioso amministrativo: accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, “mediazione” e prospettive

***La tradizionale valutazione contenziosa della ricchezza***

La tradizionale determinazione valutativa degli imponibili (par.1.4) era intrinsecamente contenziosa (**[[763]](#footnote-763)**), in quanto basata su stime per ordine di grandezza, dialettiche, tra uffici e contribuenti; questi ultimi comprensibilmente sottostimavano il presupposto economico d’imposta, per ridurne l’ammontare, mentre gli uffici cercavano di evitare che in tal modo fosse ridotto il gettito. Si tratta del resto dell'unico modo di diminuire l’imposta, senza contestarla in sé, rispettando l'autorità politico-giuridica che l’imponeva. Ritroviamo la dialettica “imponibile-imposta” di cui al par.1.9, dove si valuta il primo pensando alla seconda; sull’imposta non si possono chiedere sconti, indirettamente perseguito con una determinazione più bassa dell’imponibile; tutto questo da quando i tributi venivano prelevati in natura, come quota dei raccolti, e i contribuenti ne lamentavano il cattivo andamento.

***Necessità politica di gestirle***

Lamentare l’eccessività dell’imponibile stimato era una rimostranza che l'autorità politica, anche in regimi di dittatura, non ha mai potuto ignorare; protestavano infatti ceti attivi, produttori di ricchezza, rispettosi, almeno formalmente, dell’autorità politica ed importanti per il consenso sociale([[764]](#footnote-764)). Alle lamentele su un’eccessiva determinazione degli imponibili occorreva quindi "dare attenzione", distinguendo in quale misura fossero genuine ovvero opportunistico-strumentali. In queste fasi sociali meno evolute, la via gerarchico-politica, istituzionalizzata nel contenzioso amministrativo, era l’unico modo per gestire queste rimostranze, come indicato al par.6.7; questa modalità si è evoluta, nei paesi più garantisti e raffinati, in giurisdizione amministrativa indipendente. Ciò in quanto il contenzioso amministrativo, gerarchico-politico, pur vicino alle questioni da trattare, può tendere a coprire i propri incaricati fiduciari. Vedremo ai parr.6.7-6.10 gli inconvenienti della via amministrativa e di quella giurisdizionale, nonché i modi per combinarle, tenendo conto che non si può amministrare né per legge né per sentenza. .

*Reclamo politico-gerarchico*

Le rimostranze insomma andavano gestite socialmente, nell’interesse alla coesione del gruppo, per non innescare al suo interno disaffezione, resistenza passiva o rivolta, contro il tributo e la politica che l’imponeva. Il modo più a portata di mano per farlo era gerarchico-politico ([[765]](#footnote-765)), all'interno della stessa autorità amministrativa, o verso la politica, rispetto alle pretese disfunzioni imputate a funzionari negligenti, o prepotenti([[766]](#footnote-766)). Molti reclami per la voracità o la corruzione dei funzionari fiscali erano indirizzati al vertice politico; quest’ultimo, non avendo tempo per approfondire simili questioni in prima persona, le affidava alla catena gerarchica, con la frequente creazione di specifici organi di riesame contenzioso.

*Funzioni di riesame e giurisdizionale-procedurale*

Benchè si trattasse di una funzione procedurale ([[767]](#footnote-767)) “di riesame”, non giurisdizionale, senza giudici indipendenti, essa dava soddisfazione ai contribuenti, se sufficientemente imparziale nell’insieme; se svolto in modo autorevole e imparziale anche un riesame siffatto soddisfaceva chi si riteneva discriminato da richieste sperequate di tributi, rispetto ad altri contribuenti in condizioni analoghe.

Solo nelle democrazie pluraliste è del resto concepibile un controllo giurisdizionale indipendente del corretto esercizio delle funzioni pubbliche sostanziali non di giustizia (par.1.3); quest’ultima è infatti la funzione pubblica destinata, come detto al par.1.3, alla pacifica risoluzione delle controversie sul diritto dei privati. Lo conferma indirettamente quanto vedremo al par.6.7, sul diverso atteggiarsi della fase giurisdizionale ([[768]](#footnote-768)), rispetto alla funzione di giustizia (giustiziale) interna a tutte le funzioni pubbliche non giurisdizionali.

*Le amministrazioni contenziose*

Le antiche “amministrazioni contenziose” (par.1.4 all'inizio), con la capillarità di un 'intervento amministrativo "partecipato" dagli interessati([[769]](#footnote-769)), anticipa l’idea generale (par.6.7), secondo cui la forma più diretta di soluzione delle controversie tra privati e funzioni non giurisdizionali, è interna alle stesse funzioni. La tradizionale determinazione valutativa dei tributi si è sempre strutturalmente prestata a un contenzioso amministrativo interno, o parallelo, agli uffici tributari, portando a una valutazione condivisa della ricchezza, e quindi del tributo.

***Effetti della tassazione attraverso le aziende sul contenzioso amministrativo***

Questa cornice valutativo-contenziosa fu messa in crisi dalla determinazione contabile dei presupposti economici d’imposta attraverso le aziende, caratterizzata da documenti e cifre puntuali; ciò spinse a esorcizzare con già indicati palliativi ed espedienti le tradizionali stime per ordine di grandezza ([[770]](#footnote-770)), abolendo il contenzioso amministrativo precedente alla riforma del 1973 ([[771]](#footnote-771)); la determinazione degli imponibili si scaricò così, del tutto impropriamente, sulla giurisdizione, con l’equivoca determinazione giudiziale dell’imposta, cioè l’”impugnazione merito”, di cui al par.6.10; non si capì che l’apprezzamento amministrativo travalica le stime di piccoli commercianti e artigiani, estendendosi a tutte le casistiche “seriali” e anche a grandi contribuenti su questioni specifiche[[772]](#footnote-772). Ne derivarono decenni di indebolimento della capacità valutativa degli uffici, indicati ai parr.5.12-5.19([[773]](#footnote-773)), di cui l’abolizione del contenzioso amministrativo assecondò la tendenza, innata nelle istituzioni, a scaricare sul giudice gli aspetti sfuggenti e imbarazzanti della funzione; i processi si moltiplicarono, la valutazione degli imponibili e il controllo tributario del territorio si ridussero ai minimi termini, dilagarono paralizzanti timori di corruzione ([[774]](#footnote-774)).

*Reintroduzione, successo e cautela*

Un contenzioso amministrativo fu reintrodotto nel 1994 e sistematizzato nel 1997 ([[775]](#footnote-775)), riscuotendo un notevole successo nonostante la sua sommarietà; ciò conferma che la sede processuale non è la più adatta per la determinazione dei tributi, come funzione amministrativa, non giurisdizionale, come ripetiamo dal par.1.3 ([[776]](#footnote-776)).

Su questo sfondo è fuorviante considerare tali istituti come “strumenti deflativi del contenzioso”, mentre rappresentano una fase ordinaria della funzione tributaria; le funzioni pubbliche si dovrebbero infatti svolgere “assieme all’ufficio”, non “contro di esso”, secondo un travisamento della concezione “privatistico-giurisdizionale” del diritto; in essa si radica l’idea che, una volta emanato l’accertamento, l’imponibile debba essere determinato davanti a un giudice, trascurando la tradizione del contenzioso amministrativo; invece di essere la via ordinaria per determinare gli imponibili, una singolare (e paralizzante) inversione di piani la riduce a ripiego per “deflazionare” il numero dei processi ([[777]](#footnote-777)). E’ un riflesso della mancata spiegazione giuridico-sociale della funzione tributaria come determinazione degli imponibili, in qualche modo collegabile all’antica (e più sensata) concezione dell’accertamento come “provocatio ad opponendum” ([[778]](#footnote-778)), davanti alle commissioni tributarie come organi di contenzioso amministrativo ([[779]](#footnote-779)).

***Contenzioso sulla determinazione del tributo***

La dialettica sottostante ad accertamento con adesione e conciliazione giudiziale non riguarda l’imposta, ma i criteri per la sua determinazione, soprattutto la base imponibile, specificando le astrazioni economiche di cui al par.1.8 (il c.d. *oggetto economico della funzione tributaria*), nei loro aspetti di fatto e di diritto ([[780]](#footnote-780)). E’ questo lo scopo del contenzioso amministrativo in esame, non certo spiegabile con l’idea semplicistica di uno “sconto sull’imposta”. Si tratta piuttosto di una valutazione condivisa dell’imponibile, sia nella sua consistenza fattuale, sia nel suo regime giuridico. Nell’impostazione valutativa preindustriale l’ufficio esprimeva queste entità con una determinazione (“provocatio ad opponendum”) su cui si innestava la successiva interlocuzione del contribuente davanti a organi di contenzioso amministrativo.

***Rilevanza della “giusta imposta”***

E’ quindi fuori posto ogni accostamento all’istituto privatistico della transazione civilistica, coi suoi tatticismi tra privati, ciascuno dei quali cerca legittimamente di massimizzare la propria convenienza individuale ([[781]](#footnote-781)); un privato può anche farsi forte di una sentenza ingiusta o della possibilità di essa, mentre il pubblico ufficio deve per sua natura guardare alla corretta determinazione dell’imposta, senza profittare di sviste della controparte privata o del disorientamento del giudice nella determinazione di vicende complesse, secondo gli atteggiamenti giurisprudenziali anticipati al par.6.2 sull’onere della prova e confermati al par.6.10 sulla tendenza dei giudici a risolvere i dubbi a favore dell’ufficio. E’ quindi normale che la determinazione dell’imposta in adesione sia più favorevole per il contribuente di quella che potrebbe emergere in sede giurisdizionale, perché i giudici sono meno esperti, capaci e mentalmente attrezzati a determinare l’imposta rispetto agli uffici. In un contesto di autodeterminazione dei tributi, in cui la maggior parte del gettito non proviene dagli uffici (par.5.7) un loro atteggiamento *fiscalistico* sarebbe addirittura controproducente per la funzione tributaria ([[782]](#footnote-782)). Anche sotto questo profilo, l’espressione “strumenti deflativi del contenzioso” è fuorviante in quanto spinge cioè a proiettare sul contenzioso amministrativo il possibile esito del processo. Questa processualizzazione riflette la concezione privatistico-giurisdizionale della funzione tributaria, di cui al par.4.3, che porta a considerare il processo, anziché l’ufficio tributario, come sede naturale della determinazione delle imposte e dei loro presupposti economici.

***Profili da contemperare***

Il contenzioso amministrativo arricchisce la determinazione dei tributi con la partecipazione del privato, in un esempio di quel contraddittorio procedimentale di cui al par.6.1, esaltato solo a parole e riduttivamente considerato come strumentale motivo d’impugnazione processuale; quest’ultima riveste casomai una qualche rilevanza in termini di costi di gestione della lite (economicità dell’azione amministrativa), ma il grosso riguarda le argomentazioni rilevanti per determinare l’imponibile, e quindi l’imposta; chi afferma che questa determinazione deve essere accuratissima sin dall’inizio, cioè dall’avviso di accertamento, non considera la scarsità di risorse disponibili e il numero di contribuenti; è quindi comprensibile procedere “a passaggi successivi”, in termini di ordine di grandezza, anche tenendo conto delle reazioni del contribuente ([[783]](#footnote-783)). Dovrebbe rilevare anche l’omogeneità della definizione rispetto a situazioni simili, esaminate dalla prassi degli uffici([[784]](#footnote-784)). La solvibilità finanziaria del contribuente non rileva invece ai fini della determinazione dell’imposta, ma attiene al diverso aspetto della riscossione, come diremo per la “transazione fiscale” ai par.6.11 e 7.21. A maggior ragione non rilevano i profili extra tributari di cui al par.5.10, come la meritevolezza economico-sociale dell'attività, le condizioni personali e familiari del contribuente, la correttezza e buona fede nel suo comportamento.

Si tratta di vari profili sotto cui valutare l'interesse primario a una perequata determinazione dei tributi, con una decisione che esprime discrezionalità amministrativa nei termini indicati al par.5.10.

***Tipologie di controversie e definizione***

Le questioni più adatte a una definizione nel contenzioso amministrativo sono le stime e le valutazioni per ordine di grandezza ([[785]](#footnote-785)), senza però limiti pregiudiziali alle controversie definibili in questo modo, comprese le contestazioni interpretative (par.3.10 e 5.17 ss), anche quando si presentano isolate ([[786]](#footnote-786)); vedremo anzi al prossimo paragrafo per quali motivi proprio sulle questioni interpretative le adesioni hanno il massimo successo, mentre l’esito è meno brillante sulle questioni di stima, frequenti e di ridotto ammontare.

Le definizioni riguardano le potenziali contestazioni, non un indifferenziato tributo dovuto per periodo di imposta, che si articola in una pluralità di elementi, potenzialmente oggetto di determinazioni e di contenziosi paralleli, amministrativi e giurisdizionali.

*Aspetti procedurali e rinvio*

Alcuni requisiti legislativi della procedura sono intuitivi, come la necessità di una istanza del contribuente allo stesso ufficio che ha emesso l’atto impugnato ([[787]](#footnote-787)), una sua audizione ed una verbalizzazione dei relativi colloqui. La normativa sulle procedure in esame contiene rigidità fuori luogo, come un tempo minimo (150 giorni dalla notifica dell’atto impositivo) oltre il quale il contribuente deve comunque presentare ricorso, pur continuando di fatto le trattative; sono oggi superati sia la necessità di "definizione integrale" della pretesa tributaria ([[788]](#footnote-788)), sia il limite alla conciliazione giudiziale entro il primo grado di giudizio, estesa ora anche al processo d’appello ([[789]](#footnote-789)).

***Omogeneità e riduzioni delle sanzioni***

La determinazione consensuale è concettualmente la medesima, anche se fino alla presentazione del ricorso alle commissioni tributarie è denominata "accertamento con adesione" e quindi "conciliazione giudiziale" in quest’ultima il giudice ha un ruolo di controllo formale, mentre resta centrale l'ufficio.

Alla definizione amministrativa si accompagna una riduzione delle sanzioni tributarie, decrescente in relazione al momento in cui interviene la definizione ([[790]](#footnote-790)); qualche volta è riferita alla sanzione concretamente inflitta, e qualche altra alla misura minima prevista, tra i minimi e i massimi di cui al par.6.13.

### 6.5. *Segue*. Inadeguatezza del ricorso amministrativo allo stesso ufficio che ha emesso l’atto e prospettive della c.d. “mediazione tributaria”

*Difetti dell’interlocuzione con lo stesso ufficio che ha emanato l’atto*

Il successo del contenzioso amministrativo di cui al paragrafo precedente, ha migliorato la funzione tributaria, anche grazie all'incoraggiamento dei vertici dell’agenzia delle entrate. Tuttavia gli istituti in esame non esplicano ancora appieno le loro potenzialità ([[791]](#footnote-791)), prima di tutto perché l’accertamento con adesione è un ricorso amministrativo “in opposizione”, diretto cioè allo stesso ufficio che aveva emesso l’atto impugnato. Per le piccole pratiche “valutative”, si tratta addirittura allo stesso funzionario, troppo coinvolto per smentire parzialmente, coi consueti imbarazzi di cui al par.5.11, il proprio comportamento precedente ([[792]](#footnote-792)).

*Ragioni del successo sui grandi contribuenti*

Per questo, di fatto, il maggiore successo degli istituti in esame riguarda i casi in cui il funzionario può di fatto coinvolgerne altri, condividendo le responsabilità della rideterminazione. Ciò accade per le note contestazioni interpretative sui “grandi contribuenti” ([[793]](#footnote-793)), importanti in termini monetari e giuridicamente complesse; su di esse esistono quindi vari motivi per consultarsi con capi ufficio, dirigenti, direzioni regionali e centrali (par.5.2); ne deriva un oggettivo frazionamento delle responsabilità, che agevola le decisioni, come indicato al par.5.18 ([[794]](#footnote-794)). Inoltre si tratta in genere di questioni di qualificazione giuridica, in capo ad organizzazioni complesse, dove sono fuori luogo sospetti di corruzione (par.5.11), e i notevoli importi influenzano positivamente il c.d. budget monetario degli uffici (par.5.7).

*insuccesso e difficoltà sull’evasione di massa*

Maggiori difficoltà si incontrano davanti alle stime valutative per ordine di grandezza, per pratiche di piccolo importo, riguardanti piccoli commercianti, artigiani e professionisti, per l’evasione “di massa” di cui ai parr.3.13-3.14. Era qui che servivano le procedure conciliative in esame, assieme a una maggiore sistematicità dell’intervento del fisco, come indicato al par.5.7; si tratta di pratiche numerose, di importo individualmente modesto, dove il funzionario che ha emanato l'atto impositivo ha maggiori difficoltà interne a condividerne il riesame con colleghi o superiori; la maggiore necessità di esporsi personalmente fa scattare una rigidità “autoprotettiva”, dipendente anche dalla sfiducia verso i contribuenti, e quindi dal timore che circostanze sopravvenute facciano apparire “eccessivamente benevole” determinazioni a suo tempo ritenute, in tutta la buona fede, “ragionevoli”. Mancando la suddetta possibilità di frazionare la responsabilità, in modo che non abbia deciso nessuno, l’accertamento con adesione non si innesca, e subentra la tendenza a *far decidere al giudice.*

*Tendenza ad abbattimenti percentuali predeterminati*

Per questo gli uffici sono diffidenti rispetto a complessi, e responsabilizzanti, riesami personalizzati; anche se il contribuente accompagna questi ultimi con circostanze verosimili, il funzionario non ha tempo per svolgere adeguati riscontri, visto il numero di piccole analoghe posizioni da controllare ([[795]](#footnote-795)). Dovendo accontentarsi di informazioni limitate, gli uffici tendono a standardizzare i propri comportamenti([[796]](#footnote-796)), confrontando gli abbattimenti percentuali dell’accertato, in funzione "autoprotettiva" ([[797]](#footnote-797)). Queste tendenze qualche volta avvantaggiano chi ha evaso largamente, e qualche volta puniscono chi, in proporzione, ha evaso molto meno, subendo determinazioni del tributo errate per eccesso ([[798]](#footnote-798)). Partire dall'accertato, anziché personalizzarne la credibilità comparativa rispetto al dichiarato, può avere effetti distorsivi rispetto a una corretta determinazione degli imponibili. La logica degli “abbattimenti dell’accertato” mantiene in vita almeno in parte determinazioni irragionevoli, oppure abbatte determinazioni ragionevoli, da confermare integralmente ([[799]](#footnote-799)). Sulle pratiche più significative, sempre dei piccoli contribuenti, questo meccanicismo spinge spesso al contenzioso giurisdizionale, col numero dei processi stabilizzato, ma non diminuito, come anticipato sopra e vedremo al par.6.10. Le adesioni hanno più successo per le pretese relativamente piccole, quando i costi del processo “pesano” relativamente di più, rendendo appetibili, anche per il contribuente, gli abbattimenti d’imponibile concessi dall’ufficio.

*Disfunzioni sul piano della sistematicità dell’intervento amministrativo*

Si conferma quindi che il contenzioso amministrativo diventa paradossalmente troppo rigido proprio dove sarebbe più necessario a massimizzare il controllo valutativo del territorio, secondo quanto indicato al par.5.7. Ciò va a scapito della perequazione tributaria e dell’interesse generale, perché il controllo valutativo della ricchezza non determinata contabilmente attraverso le aziende, diventa meno sistematico, in quanto ogni pratica assorbe eccessivi tempi ed energie. Il contenzioso amministrativo si inceppa insomma proprio dove servirebbe il controllo valutativo degli uffici, per ordine di grandezza, che costituisce il problema tributario italiano ([[800]](#footnote-800)).

*Mediazione tributaria come ricorso gerarchico improprio*

Per snellire queste determinazioni si è cercato di abbandonare lo schema del “ricorso amministrativo in opposizione”, indirizzando le richieste di riesame, in via sperimentale e per le pratiche di minore ammontare ([[801]](#footnote-801)) ad un diverso ufficio dell’agenzia delle entrate, cioè l’ufficio legale della direzione provinciale delle entrate (par.5.2). Si tratta della c.d. “mediazione tributaria”([[802]](#footnote-802)), impropria denominazione di un ricorso amministrativo ad un diverso organo della stessa amministrazione, precisamente il servizio legale della direzione provinciale, mentre l'accertamento è redatto dall'ufficio controlli della stessa direzione provinciale; questa diversità di organi dovrebbe istituzionalizzare le condivisioni di responsabilità descritte sopra per i “grandi contribuenti”.

I primi risultati sono stati molto lusinghieri per riabituare gli uffici a decidere, e potrebbero essere oggetto di approfondimenti specifici[[803]](#footnote-803).

*possibile “arbitrato tributario” e controllo sociale*

C’è quindi ancora molto da fare per invertire la “via processuale” a una funzione non giurisdizionale come quella tributaria ([[804]](#footnote-804)); possono esserci ancora grandi recuperi di efficienza, concentrando la determinazione degli imponibili in un’unica fase amministrativa coordinata, anziché due o tre fasi processuali scoordinate e a distanza di anni, mentre la memoria si perde. Un rafforzamento del contenzioso amministrativo potrebbe avvenire, riprendendo l’idea generale di “A.D.R” (*Alternative Dispute Resolution*) , e con un buon controllo sociale, attraverso una sorta di “arbitrato tributario". Esso potrebbe svolgersi con un funzionario dell’ufficio “edotto” della pratica ([[805]](#footnote-805)), un rappresentante del contribuente, e un terzo scelto di comune accordo o designato da enti esterni([[806]](#footnote-806)). La pubblicità delle decisioni e l'accessibilità a contribuenti in condizioni similari, tutelerebbe la coerenza economica di tali definizioni, in un controllo sociale anticorruzione ([[807]](#footnote-807)). Esso sarebbe molto più facile rispetto a una determinazione di contenzioso amministrativo, anziché giurisdizionale. L'omogeneità del comportamento amministrativo nella stima della ricchezza è infatti un profilo di interesse generale, in quanto i contribuenti accettano imponibili vicini a quelli effettivi se convinti che si tratta di una prassi diffusa, allontanando il sospetto di essere casi isolati ([[808]](#footnote-808)).

### 6.6. Il ritiro degli atti in autotutela, tra correzione, riduzione e abbandono

***Autotutela come potere di riesame amministrativo***

Il potere di autotutela decisoria di cui al par.6.1 comprende intuitivamente, ne include anche l’annullamento o la revoca, totali o parziali; il primo tendenzialmente è associato al riconoscimento di un vizio preesistente, non necessariamente imputabile all’ufficio, mentre la seconda un fatto sopravvenuto. Entrambi però presuppongono un potere di riesame, in senso ampio, immanente in quello di emanazione. Questo potere di riesame era visto con diffidenza solo nell’impostazione “privatistico-giurisdizionale” del diritto tributario (par.4.3), dove né i privati, nella loro attività negoziale, né i giudici, dopo la sentenza, lo possiedono, salvi casi eccezionali.

*Autotutela sostitutiva per eliminare vizi*

Non è necessariamente una modifica a favore del contribuente, potendo dirigersi all’eliminazione di vizi, in genere formali e procedurali, che renderebbero l’accertamento attaccabile davanti ai giudici; la funzione di quest’autotutela è quindi "sostitutiva" , diretta cioè a emettere un nuovo atto, nella sostanza analogo al precedente, ma immune da vizi; per questo si ritiene, a mio avviso affrettatamente, visti gli interessi tutelati, che questa sostanziale sanatoria vada esercitata entro i termini di decadenza dell’azione amministrativa ([[809]](#footnote-809)). E’ invece sostenibile che alcuni vizi formali possono invece essere corretti, anche a posteriori, anche dopo la scadenza del termine per l’accertamento, nei limiti della relativa motivazione, come indicato al par.6.2.

*autotutela come definitiva eliminazione dell’atto*

L’autotutela con cui la pretesa tributaria è eliminata o ridotta del tutto richiede un notevole grado di evidenza del “vizio d’origine”, oppure delle ragioni di opportunità sopravvenute, anche in corso di giudizio. Altrettanto spesso le autotutele sono emesse nel quadro di una “sistemazione complessiva” di una pluralità di posizioni fiscali correlate, nel quadro dei gruppi societari di cui al par.7.5([[810]](#footnote-810)).

*Autotutela e decadenze del contribuente*

Quando il contribuente, soprattutto per pratiche “seriali”, ha perso l’azione giurisdizionale, l’autotutela è ancora ammessa, se l’illegittimità dell’atto, o la spettanza del rimborso, sono talmente gravi ed evidenti da giustificare l’annullamento d’ufficio (totale o parziale), o il rimborso, anche quando il contribuente ha perso l'azione giurisdizionale.

Solo in concreto potrà stabilirsi se ad un vizio debbano essere riconosciute queste caratteristiche, che è improduttivo tentare di fissare una volta per tutte in una formula astratta, da applicare poi meccanicamente, anche se è possibile dare alcune indicazioni al riguardo. Pensiamo agli errori materiali, ad elevato grado di evidenza, alle duplicazioni, agli errori di persona, ma anche alle coerenze con decisioni su altri contribuenti o altri periodi d’imposta, le c.d. “simmetrie” di cui al par.3.12. L’autotutela sulle interpretazioni giuridiche, presuppone la trascuratezza verso fonti autorevoli, preesistenti anteriormente all’atto, o la loro successiva emanazione. L’autotutela sulle stime valutative per ordine di grandezza è più difficile, ma può esserci quando si travisano le premesse della stima, o essa avviene con salti logici. La ponderazione della gravità del vizio, in relazione alla stabilità dei rapporti giuridici, richiama le riflessioni sulla discrezionalità di cui al par.5.10, ed è ottimo tema per tesi di laurea o dottorato.

*Mancata autotutela e sindacato giurisdizionale*

L’autotutela non è quindi un’indiscriminata "seconda possibilità" dei contribuenti di riproporre qualsiasi eccezione dalla quale sono decaduti. Con quest'avvertenza, e quindi con questa limitazione, l’autotutela è esperibile anche nei suddetti casi in cui i contribuenti si sono lasciati sfuggire i termini per ricorrere o chiedere il rimborso. Tuttavia la giurisprudenza tende a negare un sindacato giurisdizionale del mancato esercizio dell'autotutela a favore del contribuente che ha lasciato scadere i termini di impugnazione dell’atto; è un po' come se la definitività dell’atto amministrativo, o la decadenza dal diritto al rimborso, fossero equiparati al giudicato, considerando inammissibili i ricorsi successivi ([[811]](#footnote-811)). La rigidità di questa tesi spinge a presentare inutili ricorsi “cautelativi” anche verso atti “seriali”, manifestamente erronei, ma che l’ufficio non riesce formalmente a ritirare entro i termini di impugnazione.

6.7 Natura strutturalmente impugnatoria del contenzioso giurisdizionale

*originaria tutela gerarchico politica*

Sulla funzione tributaria, in senso sostanziale diversa da quella giurisdizionale (par.1.3), non necessariamente si innesta, nel tempo e nello spazio, una tutela davanti a un giudice indipendente, cioè una funzione di giustizia in senso procedurale ([[812]](#footnote-812)); contro gli abusi o le negligenze di titolari di funzioni pubbliche l’unica forma di protesta concepibile fu, per millenni, la rimostranza gerarchico-politica di cui all’inizio del par.6.4, istituzionalizzata in un contenzioso amministrativo seriale.

*Sua giurisdizionalizzazione.*

Per le altre decisioni amministrative, invece, la rimostranza gerarchico politica, era meno frequente, e si istituzionalizzò nei primi “consigli di stato”, come organi ausiliari ([[813]](#footnote-813)) del vertice politico, per istruire i reclami a lui indirizzati; fu l’embrione dell’attuale controllo giurisdizionale dell’attività amministrativa; esso è svolto in Italia dal sistema TAR-Consiglio di stato, relativamente recente, in quanto sistematizzato alla fine del secolo scorso, mentre in precedenza i rimedi giurisdizionali al potere amministrativo erano anche da noi molto limitati.

L’affiancamento di un giudice indipendente alle suddette tutele amministrative è senza dubbio opportuno, ma non può essere sistematicamente sostitutivo delle diversissime funzioni su cui si innesta. La pace sociale, quando c’è di mezzo il cattivo esercizio di una funzione pubblica, non si raggiunge infatti tramite sistematiche supplenze giudiziarie, ma con la funzione giustiziale dell’amministrazione, magari sotto la spinta del giudice nei modi che diremo ([[814]](#footnote-814)).

*Giurisdizione generale di annullamento*

L’oggettiva impossibilità del processo amministrativo di sostituirsi con sistematicità alle varie funzioni pubbliche sottostanti è probabilmente condivisa dallo stesso giudice amministrativo, che non può certo occuparsi di attribuire “il bene della vita” a chi vi aspira, nei settori più disparati, come quello urbanistico, infrastrutturale, concessorio, ambientale o culturale che sia ([[815]](#footnote-815)). Per questo la tutela contro le funzioni non giurisdizionali è "di impugnazione-annullamento"; per assicurare all’interessato il “bene della vita” serve cioè la cooperazione di altri pubblici uffici, tenuti a “conformarsi” alla sentenza ([[816]](#footnote-816)), con un nuovo atto immune da vizi; il giudice amministrativo fornisce indicazioni all’ufficio pubblico e può anche incaricare un "commissario ad acta" di applicare il giudicato amministrativo al contesto in cui occorre deliberare. Il nuovo atto può essere immune da vizi, e però non soddisfare, per ragioni legittime e opportune, le aspettative sostanziali di chi ha ottenuto l’annullamento del primo.

*Motivi storici della rideterminazione del tributo*

Invece di percorrere questa strada, la funzione tributaria, condizionata dal proprio retroterra di contenzioso amministrativo, si è impantanata in una paralisi *panprocessualistica*, dovuta alla tradizionale concezione privatistico-giurisdizionale del diritto. Ci fu quindi un’evoluzione dei precedenti organi di contenzioso amministrativo di cui al par.6.4 ([[817]](#footnote-817)), tipici della fiscalità valutativa preindustriale vigenti con varie modifiche dall'unità d'Italia al 1972. La soluzione più facile nel 1973 fu di rendere tali organi esteriormente giurisdizionali, in concomitanza con la determinazione documentale dei presupposti economici d’imposta. Finchè ciò portava all’annullamento totale o di una precisa parte dell’atto nessun problema; le cose si complicano però quando si deve rideterminare l’imposta, nel qual caso il retaggio del precedente contenzioso amministrativo crea un ibrido rispetto ai principi sopra indicati. Ne parleremo dopo aver indicato al prossimo paragrafo le principali caratteristiche del giudice speciale tributario.

### 6.8. Tradizioni amministrative del giudice speciale tributario: reclutamento, eterogeneità e “tempo parziale”

*Una giurisdizionalizzazione improvvisata*

Anche l’attuale sistema processuale conferma che, senza spiegazioni sociali della funzione tributaria, le sue singole articolazioni, come questa, si stratificano in modo casuale, subendo la forza d’inerzia di assetti precedenti. Nel nostro caso si tratta della vischiosità dei precedenti sistemi di contenzioso amministrativo, forzati in un modello giurisdizionale con la riforma tributaria del 1973 ([[818]](#footnote-818)). Anche questo profilo conferma l’ingenua fiducia in una generalizzata determinazione contabile degli imponibili, che ci accompagna dal par.3.13 e dal par.6.4 sull’abolizione del contenzioso amministrativo. Visto che nel 1971, anche il processo amministrativo era in fase di avvio, il modello per un processo “seriale” era solo quello civile, con tutti gli equivoci che ciò comporta per un processo di impugnazione relativo a una funzione non giurisdizionale, come indicato al par.1.3.

*Indipendenza, e autogoverno e assenza di preparazione nel settore*

L’inserimento di una fase giurisdizionale in senso procedurale, su una funzione non giurisdizionale, come quella tributaria, prese le mosse dall’indipendenza rispetto alle parti; essa fu rafforzata fino a sancirla (1992) con un organo elettivo di autogoverno ([[819]](#footnote-819)) e notevoli incompatibilità rispetto ad altre occupazioni in campo tributario, per evitare conflitti d’interesse, di fatto a vantaggio dei contribuenti. ([[820]](#footnote-820)). L’indipendenza non comporta però meccanicamente familiarità con la materia da trattare, nel nostro caso la determinazione degli imponibili, specificando le astrazioni economiche di cui al par.1.8. Il problema si aggrava con un elevato numero di processi, dovuto alla frequenza con cui l’attività amministrativa tributaria viene trasferita al giudice, per i circoli viziosi descritti al par.5.3.

*Formalismo nel reclutamento e irrilevanza di preparazione tributaria ed eterogeneità*

Il reclutamento dei giudici trascurava invece la conoscenza della materia, basandosi su qualifiche formali, prestabilite dalla legge, come titoli di studio economico-giuridici in relazione ed anzianità di servizio in pubblici uffici e assimilati ([[821]](#footnote-821)). Non c’è alcuna specifica rilevanza dell’esperienza nel settore, addirittura ostacolata dalle suddette incompatibilità([[822]](#footnote-822)). Il bagaglio tecnico-giuridico del giudice consiste quindi nel migliore dei casi nella sensibilità generalista dei magistrati ordinari , nonché di professionisti (avvocati, etc.) operanti in altri settori, dirigenti e funzionari di enti o amministrazioni pubbliche, spesso in pensione. Questa eterogeneità resta anche durante l’attività di giudice tributario, svolta -come vedremo subito- “part time” e parallela ad "altre"attività principali([[823]](#footnote-823)).

*Impegno e remunerazione*

L’impegno consiste in un paio di udienze al mese, più lo studio della causa e la redazione delle sentenze, effettuata a domicilio dopo averle concordate con gli altri giudici; è un impegno poco intenso, ma coerente con una remunerazione modesta, spesso inadeguata alla complessità dei casi da esaminare. La remunerazione è infatti collegata al numero delle sentenze redatte dai singoli giudici e dal collegio, ma con questo tipo di remunerazione le controversie comprensibili e “facili” sono le preferite, come quelle seriali indicate al par.6.10 ([[824]](#footnote-824)).Su queste premesse, una importante preoccupazione del giudice è smaltire rapidamente le sentenze, il che accresce l'imprevedibilità del processo.

*Un bilancio negativo:rinvio ai rimedi*

Quest’insieme aumenta lo strutturale personalismo con cui i giudici puntualizzano, in ciascun caso loro sottoposto, le regole e i valori esistenti nella società, come rilevato dal par.1.3. In tale sede abbiamo rilevato infatti che la funzione giurisdizionale non è appesantita come le altre funzioni pubbliche dalla scarsità di risorse. Questo aumenta il rischio di decisioni improvvisate, dovute anche al disorientamento sociale sulla funzione tributaria, filo conduttore del testo. E’ ben vero che i giudici togati sono più omogenei rispetto ai giudici laici, con percorso concorsuale e lavorativo comune. Tuttavia anche per essi la commissione tributaria è un luogo di libertà e di varietà rispetto alla routine tipologica dell’incarico istituzionale. Potremmo dire che si tratta di una delle valvole di sfogo dello spontaneismo creativo italiano, in veste giurisdizionale. Esso consente infatti di improvvisarsi socialmente utili, per quanto di competenza, e nei limiti del tempo disponibile, facendosi interpreti delle proprie funzioni secondo i propri personali convincimenti, senza essere condizionati dalla serialità degli altri uffici pubblici.

La giurisdizionalizzazione delle vecchie commissioni amministrative è stata quindi un trasformismo che ha costretto un giudice “generalista” ed “onorario”, ad avventurarsi su temi ormai complessi, spesso di notevole tecnicismo economicistico (si ricordi l’oggetto economico del diritto tributario al par.1.8). Il giudice “speciale", nel senso di essere dedicato solo alle controversie tributarie, è quindi paradossalmente tutt’altro che “specializzato” nel settore, ma questo sarebbe irrilevante. E’ molto più grave la dispersione di energie nel discutere, ormai da decenni “chi” debba fare il giudice tributario, anziché riflettere su “cosa” debba fare il giudice tributario. Ne riparleremo al par.6.10, dopo aver descritto il rito processuale al paragrafo seguente.

### 6.9. Ispirazione al rito processualcivilistico, sostanza impugnatoria e rideterminazione del tributo.

*Ambito applicativo alla generalità dei tributi*

La giurisdizione tributaria è “speciale” nel senso di “specifica” sui tributi, identificati nei modi di cui al termine del par.5.1; è un caso di c.d. “giurisdizione esclusiva”, con tendenza giurisprudenziale ad una nozione estensiva di tributo, considerando tali prestazioni caratterizzate da una imprecisata “coattività”; questo anche dove mancano una amministrazione pubblica ed un atto autoritativo ([[825]](#footnote-825)). Si vede anche sotto il profilo della nozione di tributo che la giurisprudenza, come tutte le istituzioni, gestisce casi, senza “impartire insegnamenti”.

*modello civilistico e “atti impugnabili”*

La già indicata ispirazione al processo civile, nonostante la determinazione dei tributi sia amministrativa, è avvenuta soprattutto nel rito ([[826]](#footnote-826)), la cui farraginosità ne lascia però impregiudicata la sbrigatività di cui al prossimo paragrafo. Resta tuttavia evidente, rispetto al modello civilistico, la necessità, normale nel contesto amministrativistico, che sia il privato a rivolgersi al giudice ([[827]](#footnote-827)), in presenza di determinati “atti impugnabili” di determinazione del tributo o irrogazione di sanzioni; questi “atti impugnabili” sono individuati normativamente, come l’avviso di accertamento, l’avviso di liquidazione delle imposte indirette, l’iscrizione a ruolo, l’atto d’irrogazione di sanzioni [[828]](#footnote-828) .

*Facoltà di impugnazioni anticipate*

Altri atti, o meri comportamenti, sono privi di tutti i requisiti formali per l’impugnazione, e danno luogo al tema generale denominato, in materia tributaria *impugnazione facoltativa* , ma più correttamente definibile come *facoltà* di *impugnare* atti ancora *non perfetti*; è una puntualizzazione di un tema di principio relativo a tutte le fasi in cui una certa posizione dell’ente dotato di poteri autoritativi (par.6.1) è già individuabile, senza però essere ancora formalizzata in un atto conclusivo tipico [[829]](#footnote-829). Vi sono quindi i presupposti di principio per consentire una tutela a chi vuole anticiparla, al tempo stesso senza farla perdere a chi attende il successivo "atto tipico". ([[830]](#footnote-830)).

*Successione di atti*

Naturalmente, quando quest’*impugnazione facoltativa* avviene, si crea una litispendenza, che impedisce di riproporre le stesse questioni contro l’atto tipico successivamente emanato [[831]](#footnote-831). Inversamente, quando sono emessi atti applicativi (ad esempio di riscossione) di un precedente atto non impugnato, l’impugnazione è esclusa, in quanto altrimenti si “rimetterebbe in termini” chi non ha impugnato un atto precedente, o ci si sovrapporrebbe a un processo in corso ([[832]](#footnote-832)).

*Controversie di rimborso e “silenzio”*

Un atto impugnabile manca nelle controversie di rimborso, che si innestano su apposite istanze dei contribuenti, presentate agli uffici finanziari nei termini previsti dalle singole leggi d’imposta ovvero, in base all’art. 21, comma 2, entro due anni dal pagamento o dal sopravvenuto diritto al rimborso([[833]](#footnote-833)). Il rifiuto espresso dell’ufficio finanziario costituisce un atto amministrativo, e come tale va impugnato secondo le regole generali, entro 60 giorni. Tuttavia in genere l’ufficio tributario resta in silenzio sull’istanza di rimborso, nel qual caso, a partire da 90 giorni dalla presentazione dell’istanza di rimborso, si può ricorrere alla commissione tributaria, entro il termine di prescrizione decennale (art. 21, comma 2). Il silenzio non vale quindi come provvedimento amministrativo di implicito diniego di rimborso, che costringerebbe a ricorrere tempestivamente, anche quando la mancata risposta dell’ufficio è dovuta solo ad inerzia, senza alcuna intenzione di negare il rimborso. Considerare il silenzio come il simulacro (la *fictio* *iuris*) di un atto impugnabile contrasterebbe con tendenze consolidate del diritto amministrativo, dove casomai il *silenzio* vale invece come *assenso*, cioè accoglimento dell’istanza.

In queste liti di rimborso si tende ad attribuire al contribuente la posizione di attore in senso sostanziale, accollandogli l’onere della prova, come indicato al par.6.2; è un riflesso meccanicistico delle concezioni privatistico-giurisdizionali ivi indicate, che trascurano il contesto amministrativistico, dove rileva e si sta esaminando il comportamento di un’istituzione pubblica rispetto a una istanza del privato ([[834]](#footnote-834)).

*i due tempi della presentazione del ricorso*

La presentazione del ricorso ricalca le modalità del codice di procedura civile, ed avviene in due tempi, dapprima all'ufficio finanziario ([[835]](#footnote-835)) e poi al giudice, entro l'ulteriore termine perentorio di trenta giorni dalla presentazione all’ufficio; solo in questo modo, con la c.d. “costituzione in giudizio” ([[836]](#footnote-836)) il giudice viene informato della controversia. In entrambi i casi il ricorso può essere presentato manualmente, o spedito via posta, spesso in alcune aree, in via sperimentale, è ammessa anche la posta elettronica certificata (c.d. “processo tributario telematico”). Nel nostro caso la controparte è una amministrazione pubblica, provvista di poteri di certificazione amministrativa di cui al par.5.6, che rilascia formale ricevuta. È quindi superflua e costosa la notifica a mezzo ufficiale giudiziario. Nel caso di spedizione a mezzo posta si crea anche qui il solito sfasamento tra termine per chi spedisce e per chi riceve. Il ricorso è cioè tempestivo se spedito entro la scadenza, anche se il destinatario lo riceve dopo, per via degli imprecisati tempi tecnici della posta ([[837]](#footnote-837)).

*Contenuto del ricorso e materia del contendere*

Il ricorso deve contenere, oltre a una serie di dati identificativi del ricorrente, della controparte e dell'atto impugnato (art. 15) i «motivi del ricorso»; si tratta dei vari vizi per cui si chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto impugnato (od il rimborso dell’imposta). Tali motivi, assieme alla motivazione dell’atto impositivo, delimitano la materia del contendere», in un processo strutturalmente impugnatorio. Non è più possibile, pertanto, far valere nuovi motivi di impugnazione dell’atto, e contestarne in un secondo momento aspetti inizialmente non censurati [[838]](#footnote-838).

In sede di costituzione il ricorrente deve depositare, in allegato al ricorso, la copia dell’atto impugnato e i documenti che produce, pagando altresì il contributo unificato, tributo variabile in relazione alla fascia di valore in cui si colloca la lite ([[839]](#footnote-839)).

*Adempimenti dell’ufficio resistente ed effetti della sua inerzia*

L’ufficio tributario ([[840]](#footnote-840)) ha 60 giorni di tempo per “costituirsi in giudizio”, cioè prendere posizione sul ricorso con un atto di controdeduzioni. L’inerzia del resistente non comporta alcuna sua automatica sconfitta, già nel processo civile; il giudice ben potrebbe infatti respingere il ricorso, in quanto non fondato in fatto o in diritto, anche se il resistente non ha partecipato al giudizio; la mancata costituzione comporta solo pregiudizi di rito, come il mancato invio dell’avviso di udienza (art. 31) o la mancata comunicazione della sentenza (art. 37), riservate alle parti costituite.

*Comunicazione udienza e memorie*

Dopo un esame preliminare, di fatto abbastanza raro[[841]](#footnote-841), viene fissata la data di trattazione ([[842]](#footnote-842)), comunicata al contribuente e all’ufficio, se costituitosi (art. 31). E' possibile presentare documenti e «memorie illustrative» dei motivi già fatti valere, nei termini di dieci giorni prima dell’udienza (per le memorie) e di 20 giorni per i documenti, presentati in segreteria ([[843]](#footnote-843)).

*sommarietà dell’udienza e difficoltà d’interlocuzione*

L’attuale processo tributario prevede l’udienza pubblica solo se una delle parti la richiede, altrimenti la controversia viene decisa in camera di consiglio, alla presenza cioè dei soli giudici e del segretario. Nella pubblica udienza, il componente della commissione che funge da relatore illustra la questione, in genere in modo molto asettico.

Il contribuente e il rappresentante dell’ufficio tributario possono poi illustrare i propri scritti, durante un’interlocuzione a durata variabile, ma che in media non supera un quarto d’ora, ed è spesso molto più breve. E’ quindi difficile interloquire, precisare punti specifici, chiarire dubbi, replicare ad atti scritti spesso volutamente disorientanti e insinuanti[[844]](#footnote-844).

Il processo è quindi in buona parte scritto, come conferma il divieto di prova testimoniale ([[845]](#footnote-845)). Manca una dialettica in cui il giudice possa chiarirsi le idee, mettendo a fuoco i punti salienti della questione ([[846]](#footnote-846)).

*decisioni “a sopresa” e “giusto processo”*

Dopo l'udienza la causa viene messa subito in decisione, e le richieste istruttorie del giudice, come l'ordine di presentare atti e documenti destinati a confermare la veridicità di alcune affermazioni di parte, sono molto rare ([[847]](#footnote-847)). E’ quindi difficile capire l'orientamento del giudice prima della sentenza, la quale spesso è “a sorpresa” ([[848]](#footnote-848)). Questo soprattutto davanti a una pluralità di argomenti riversati in giudizio, spesso in modo confuso e causidico, soprattutto per le controversie di stima e di fiscalità specialistica (par.6.10) ; in questi casi è quindi difficilissimo prevedere cosa colpirà la disorientata e sbrigativa sensibilità di giudici preoccupati soprattutto di "smaltire la pratica" ([[849]](#footnote-849)).

A questo si collega anche la ricerca di informazioni parallele, di tipo ambiental-relazionale, anche solo per informare ed informarsi; questa tendenza all’“avvicinamento” di giudici così eterogenei, e con contatti reciproci molto modesti, degenera talvolta in episodi corruttivi, riportati dalla cronaca ([[850]](#footnote-850)) .

*Annullamento e rideterminazione del tributo (impugnazione merito)*

Gli errori e le omissioni nella determinazione del tributo diventano così logicamente altrettanti vizi dell’atto impugnato; sotto questo profilo, quindi, l’atto può essere puramente e semplicemente annullato per gravi vizi, come la carenza di motivazione, di prova ([[851]](#footnote-851)), gravi vizi formali o erronee contestazioni di diritto ([[852]](#footnote-852)).

Nell’ambito della contestazione, adeguatamente motivata in fatto e in diritto, è però prevista la rideterminazione dell’imposta da parte del giudice, nei limiti della motivazione dell’atto impositivo (par.6.2); questa c.d. ”impugnazione merito” non è sempre riconducibile all’annullamento parziale. Soprattutto negli accertamenti valutativi, basati su molteplici presunzioni parallele e indicative, il giudice rivaluta, in modo creativo, tutti gli elementi di stima riversati nel processo. Queste sentenze a sorpresa portano qualche volta l’impugnazione merito ben al di là dell’annullamento parziale, dove il giudice tiene ferma una parte autosufficiente e organica dell’atto impugnato [[853]](#footnote-853).

*Il giudicato*

L’istituto processualistico del giudicato, principio logico prima che legislativo, va inquadrato nella cornice amministrativistica del diritto tributario; il tema ricorre spesso a proposito dei *fatti valutativi pluriennali* (par.5.4) che, se accertati con sentenza passata in giudicato, dovrebbero essere rimessi in discussione solo adducendo modifiche degli eventi di riferimento [[854]](#footnote-854). Questo giudicato esterno cade sull’accertamento del fatto, sia pure complesso, non sulla questione di diritto, logicamente successiva e dove ogni giudice è autonomo, senza vincoli al precedente.

*Deposito sentenza e termini per l’appello*

Dopo l’udienza i giudici non hanno un termine preciso entro il quale comunicare il dispositivo, prima dell’estensione materiale della sentenza, che non può certo essere contestuale, e per la quale c’è un termine ordinatorio di 30 giorni dall’udienza (art.36). Il dispositivo non è insomma preso subito dopo l’udienza, e se è preso non risulta, il che non contrasta adeguatamente interventi tesi a influenzare la decisione dopo l’udienza.

La parte vittoriosa può notificare la sentenza, facendo scattare il termine “breve” di 60 giorni per l’appello (art.51). Senza tale notifica subentra il «termine lungo» di cui all’art. 327 c.p.c., secondo cui la sentenza passa comunque in giudicato se non impugnata entro sei mesi dal suddetto deposito.

*Iniziativa dell’appello alla commissione regionale e regole di rito*

L'appello è presentato secondo gli stessi criteri previsti per il ricorso ([[855]](#footnote-855)), ma può provenire anche dall’ufficio, mentre il ricorso in primo grado è proposto necessariamente dal contribuente, visto che l’ufficio agisce in modo unilaterale (par.6.1).

La parte che presenta l’appello per seconda, perché anche lei ha motivi di chiedere un secondo giudizio, deve farlo con l’appello incidentale (art. 54), proposto nelle già indicate forme della costituzione in giudizio, cioè senza notificazione alla controparte, ma con deposito alla segreteria della commissione. Anche il rito di appello segue le stesse regole procedurali indicate sopra per il giudizio di primo grado ([[856]](#footnote-856)).

*Appello come nuovo giudizio e relative spese*

L’appello non è un rimedio "impugnatorio", cioè non presuppone vizi logico-giuridici della sentenza appellata ([[857]](#footnote-857)) ma costituisce un nuovo giudizio, nei limiti definiti in primo grado ed in quelli – eventualmente più ristretti – definiti dai motivi di appello. Questi ultimi devono essere «specifici», e le ragioni per cui l’appellante chiede un secondo, e possibilmente diverso, giudizio, si sono avvicinate di più al ricorso in cassazione.

*Ricorso per cassazione*

Quest'ultimo si può presentare per le sentenze delle commissioni (artt. 62 e ss.), per vizi di legittimità ([[858]](#footnote-858)), ed anche carenza della motivazione della sentenza. Si tratta del tipico rimedio «impugnatorio», articolato su “motivi di ricorso”; ove la cassazione ritenga sussistente il vizio, potrà decidere direttamente ove non occorrano ulteriori accertamenti di fatto, altrimenti rinvierà a una diversa sezione dell'organo giudiziario redattore della sentenza impugnata ([[859]](#footnote-859)), che dovrà rinnovare il giudizio, seguendo se del caso il principio di diritto fissato dalla cassazione.

*un giudizio impugnatorio sull’impugnazione di un atto amministrativo*

La cassazione giudica insomma “sulla sentenza” già nel processo civile; quindi a maggior ragione è il giudice del giudice anche nel processo tributario; quest'ultimo a sua volta serve al controllo di una diversa funzione pubblica, e la cassazione diventa il giudice del giudice che ha giudicato un'organizzazione non giurisdizionale, ma tributaria.

*Ridotto contributo giurisdizionale alla funzione tributaria*

Per queste sentenze è ancora più difficile di quanto sia in generale, come indicato al par.4.4[[860]](#footnote-860), dare spiegazioni sociali della funzione tributaria; le motivazioni dei giudici servono infatti al controllo della funzione giurisdizionale, sia verso le parti ([[861]](#footnote-861)) sia verso tutti gli interessati nella società, come "controllo sociale"; prima di tutto il giudice giustamente si preoccupa di redigere una sentenza corretta nel caso di specie. Ciò anche secondo il proprio senso di giustizia e la successione logica secondo cui “prima si decide poi si motiva” ([[862]](#footnote-862)); la motivazione razionalizza "ex post", con la massima buona fede e senza alcuna ipocrisia, un bilanciamento informale, nella mente dei giudici, tra i vari argomenti rilevanti; non si tratta quindi di un articolo di dottrina, ma del supporto a quanto già deciso informalmente in precedenza; è quindi normale che le questioni dubbie, che hanno messo in difficoltà i giudici, vengano eluse, anche con stereotipi e riempitivi. Affrontarle direttamente, nelle loro varie implicazioni logiche [[863]](#footnote-863), richiederebbe non solo tempo ed energie sproporzionate, ma potrebbe essere equivocato, creando precedenti non voluti ([[864]](#footnote-864)).

*Inconvenienti della massificazione dei ricorsi tributari in cassazione*

L'insuccesso della via giurisdizionale al diritto tributario è confermato anche dall'involuzione della giurisprudenza di legittimità da quando, con l'abolizione della commissione tributaria centrale, si è riversata sull’apposita sezione tributaria della cassazione, istituita nel 1999, un’enorme mole di controversie.

La pressione numerica, con un ingolfamento di circa 6000 ricorsi tributari l'anno su una sezione inizialmente composta da poco più di 20 magistrati([[865]](#footnote-865)) , ha nuociuto fortemente alla qualità delle sentenze rispetto a quando la prima sezione civile della cassazione esaminava un numero molto inferiore di liti ([[866]](#footnote-866)).

*Il disorientamento*

Oggi la cassazione è invece costretta sistematicamente a calarsi, attraverso ricorsi prolissi e avvocatesco-tendenziosi, in una funzione non giurisdizionale (oggettivamente amministrativistica), a oggetto economico (par.1.8) e spesso aziendale. Per di più si tratta di vicende materiali ormai remote, tra cui si interpongono filtri non solo giurisdizionali (sentenze precedenti), ma anche i precedenti passaggi amministrativi; la reazione è stata densa di equivoci, confusioni e travisamenti rispetto alla funzione tributaria, oggetto di critiche fuori luogo dalla pubblicistica di settore ([[867]](#footnote-867)). Ne è risultata una crisi di rigetto, ennesima conferma di quanto sia fuori luogo chiedere all’organo di vertice della funzione giurisdizionale un intenso e ricorrente intervento, in funzione nomofilattica, su una diversa funzione oggettivamente “non giurisdizionale”, come quella tributaria. Davanti alla massa di questioni ad essa sottoposte, unita alla drammatizzazione sociale della funzione tributaria e dell'evasione, la cassazione reagisce con le consuete chiusure “pro fisco”, come farebbe chiunque al suo posto, ma ne riparleremo al prossimo paragrafo.

*Riscossione provvisoria, ottemperanza e spese*

Rinviamo al par.6.12 per la riscossione provvisoria dell’imposta in pendenza di processo, con conguaglio finale. Se quest’ultimo è a favore del contribuente, un’alternativa per ottenere materialmente il rimborso, superando le difficoltà dell’azione esecutiva verso pubbliche amministrazioni, è il giudizio di ottemperanza con la nomina di un *commissario ad acta*, ammesso anche nel processo tributario ([[868]](#footnote-868)). Il giudizio di ottemperanza ha solo questa funzione, vista l’anomala necessità che il giudice si sostituisca all’amministrazione, qualora ritenga che la sua pretesa vada in parte confermata, secondo la c.d. impugnazione merito. La previsione del giudizio di ottemperanza potrebbe però essere un argomento a favore della possibilità, anche nel processo tributario, di un annullamento con rinvio dell’atto all’amministrazione, per una rideterminazione dell’imposta (par.&&).

Ciascuna sentenza decide anche sul rimborso delle spese processuali, vigendo il principio della condanna del soccombente al rimborso (art. 15, D.lgs. n. 546/1992), sempreché la commissione non ritenga di compensarle tra le parti per la particolare complessità della controversia Se si considera che il contribuente ha bisogno di un professionista, mentre l’ufficio si difende da solo, la condanna alle spese a favore di quest’ultimo spesso eccede i costi vivi sostenuti per il personale dell’ufficio legale dell’Agenzia, adibito a una molteplicità di pratiche. Quando il contribuente si appella al corretto esercizio di una funzione pubblica, la condanna alle spese non dovrebbe invece superare il costo vivo dei funzionari che hanno trattato la questione. Anche quest’anomalia è figlia dell’impostazione privatistica del diritto tributario, che si ritorce anche in questo caso a danno del contribuente.

*inadeguatezza del rito per atti diversi dalla determinazione del tributo*

La disciplina processuale guarda sbrigativamente alla determinazione del tributo, senza un’organica tutela per le fasi precedenti e successive, come quella procedimentale, cautelare, incidentale, esecutiva e via enumerando ([[869]](#footnote-869)) ; si pensi ai vizi degli atti istruttori (par.5.6), ai provvedimenti cautelari, alla responsabilità civile degli uffici tributari, a sequestri e ipoteche, a rifiuti di esercitare l’autotutela (paragrafo 6.4), a risposte negative ad interpelli «autorizzatori» ([[870]](#footnote-870)); sui profili cautelari ci furono solo disposizioni specifiche come quella sulle riscossioni provvisorie (par.6.12). Neppure le altre tutele inserite successivamente danno luogo a un “processo incidentale”, con possibilità di impugnazioni proprie, in attesa della fase di merito; non si tratta cioè di “processi cautelari”, ma di reclami, conclusi con ordinanze non impugnabili ([[871]](#footnote-871)). In questi casi rivolgersi al giudice amministrativo o a quello civile frammenterebbe il settore tra giudici diversi, contraddicendo la giurisdizione esclusiva «per materia» ([[872]](#footnote-872)). Comunque lo scarso clamore suscitato da questa carenza conferma che gli uffici tributari riescono a gestire le situazioni di frizione, anche come organi di giustizia in senso lato.

### 6.10. Insuccesso della via processuale alla determinazione dei tributi:prospettive di riforma per tipologie di controversie

*Eccesso di controversie e loro tipologie*

I professionisti del settore avvertono le disfunzioni del processo tributario, ma faticano a spiegarsene i motivi, che presuppongono una spiegazione d'insieme della funzione tributaria (cap.4); si tratta infatti di assoggettare una funzione non giurisdizionale a un controllo giurisdizionale, nel senso procedurale di cui al par.1.3.Un dato sociale di partenza (par.4.7) è il numero macroscopico delle circa 500 mila controversie tributarie pendenti, abnorme rispetto a tutti gli altri paesi sviluppati ([[873]](#footnote-873)). Esso va quindi disaggregato, in base alle tipologie di controversie, sotto i vari profili di cui diremo qui di seguito, riguardanti sia l’importanza sistematica, sia la loro familiarità al bagaglio culturale dei giudici, sia la complessità di trattazione.

*Pratiche seriali di liquidazione*

Buona parte delle controversie sono innescate da pratiche di liquidazione dei dati dichiarati e dagli incroci, pressochè automatici, di informazioni acquisite da terzi; sono le richieste di imposta, generalmente di ridotto ammontare, ma numerose, generate da asimmetrie tra dati dichiarati e altre informazioni in possesso dell’amministrazione finanziaria ([[874]](#footnote-874)); spesso si tratta infatti di contenziosi innescati dalla gestione spersonalizzata, informatica, di grandi masse di dati, da parte degli uffici; questi ultimi spesso riconoscono nelle vie brevi che il contribuente ha ragione, adducendo però che "la procedura", anche informatica, impedisce loro di dargliela. Privo di simili sudditanze burocratiche, il giudice supera queste pastoie, anche perché si tratta di piccole questioni, abbastanza facili da ricostruire documentalmente in giudizio.

*Tributi minori e contenzioso “di rito”*

Sono facilmente inquadrabili dai giudici anche i contenziosi, ancora numericamente consistenti, riguardanti “tributi minori”, a partire dall’imposta di registro e assimilate (par.10.2), compreso il valore corrente di fabbricati o le agevolazioni per l’acquisto della “prima casa”; ci sono anche i tributi locali e la determinazione delle rendite catastali (parr.8.2-8.4).

Alla portata dei giudici sono per definizione i numerosi processi riguardanti questioni di rito, a partire dalle questioni sulle notifiche degli atti impositivi e dei ricorsi; qui “il processo genera processi”, pienamente alla portata dei giudici, ma anche scarsamente utili rispetto alla sostanza della funzione tributaria.

*Stime valutative*

Per la perequazione tributaria rilevano di più i processi relativi alla stima valutativa di circostanze non dichiarate o dichiarate in ordini di grandezza economicamente non credibili; ciò prima di tutto per quanto riguarda le controversie di stima riguardanti piccole attività di commercio e servizi al consumo finale (par.5.13), ancora di una certa consistenza numerica. E’ una tradizionale tematica del contenzioso amministrativo valutativo di un tempo, cui si sono però oggi affiancati “indizi contabili” (par.5.9), e “studi di settore”; i tempi stringati del processo non si prestano quindi ad un esame comparativo di una pluralità di indizi ed argomentazioni, esistenti anche per attività di piccole dimensioni.

*Contestazioni valutative e interpretative specialistiche*

Quest’inadeguatezza sussiste anche per le questioni di evasione più rilevanti, come le “frodi IVA” (par.7.3) e le questioni interpretative specialistiche delle grandi aziende (parr.3.9, 3.10, 5.18); esse contengono spesso una pluralità di rilievi, spesso riferiti a imposte, annualità ed entità soggettive diverse, secondo le “simmetrie” di cui al par.3.12. In questi casi, sia per ragioni di tempo che per ragioni di bagaglio culturale, i giudici avvertono la difficoltà di “sostituirsi all’amministrazione” nello schema dell’”impugnazione merito”, di cui parliamo a partire dal par.6.9; si ripropone quindi la tendenza a superare lo stallo preferendo, nel dubbio, le tesi dell'ufficio pubblico.

*Tipologia di giudizi e bagaglio culturale del giudice*

Non a caso, mentre i dati globali vedono un sostanziale equilibrio di vittorie e di sconfitte tra uffici tributari e contribuenti, le controversie valutative e specialistiche sono vinte più spesso dal fisco, contribuendo, sulle contestazioni interpretative, alla frustrazione delle aziende, indicata al par.5.19. Nonostante la buona volontà individuale di tanti giudici, le questioni risolte con stereotipi e giri di parole, pur minoritarie, incrinano la reputazione di tutta la giurisdizione tributaria ([[875]](#footnote-875)). E’ un inconveniente dell’idea privatistico-giurisdizionale del diritto (par.1.3), cui si collega il paralizzante equivoco secondo cui la determinazione dell’imposta dovrebbe avvenire più in sede processuale che amministrativa; contribuisce poi la fuorviante eredità del contenzioso amministrativo, con la rideterminazione dell’imposta da parte del giudice, formalmente inquadrata come “annullamento parziale”, ma con frequenti scelte tra plurime opzioni interpretative di fatto e di diritto, senza contraddittorio ed ineffabili per le parti, che le conosceranno solo “ex post”, nelle già indicate “sentenze a sorpresa”.

*Inconvenienti dell’atteggiamento avvocatesco*

La concezione processualistico-avvocatesca finisce in buona misura per concepire il giudice come una sorta di sostituto dell’ufficio; quest’ultimo è per certi versi ben lieto di deresponsabilizzarsi con accertamenti esagerati per eccesso e poi trasferiti al giudice. Quest’ultimo, che non può avere tempo, energie, capacità e competenze per sostituirsi agli uffici, deve “andare sulla fiducia”; essa viene comprensibilmente attribuita più all’ufficio tributario, “pubblica autorità”, che a un privato interessato al risparmio fiscale; se il giudice non si sente di decidere serenamente, la tendenza a respingere il ricorso è del tutto naturale. Se il giudice non si sente di affrontare una complessa rideterminazione del tributo, ma sospetta che un qualche tributo fosse dovuto, al di là del vizio dell'atto di accertamento, sarà molto cauto nell'annullarlo, sapendo di vanificare del tutto la pretesa erariale ([[876]](#footnote-876)); è normale, in questa prospettiva, che anche la condotta processuale dell’ufficio tributario segua i tatticismi dei privati, con ammiccamenti tendenziosi, che disorientano il giudice, spingendolo nel dubbio a dare credito alla “parte pubblica” ([[877]](#footnote-877)).

*L’insuccesso giurisdizionale e la paralisi degli uffici*

Questo sbilanciamento sulla giurisdizione della funzione tributaria ([[878]](#footnote-878)) nuoce ai contribuenti anche per la specializzazione dei “team legali” degli uffici tributari, operanti con economie di scala e gestione “seriale” delle pratiche, inconcepibili per avvocati e commercialisti, visto il numero minore di pratiche.

Quanto sopra oggettivamente danneggia soprattutto i contribuenti e chi li assiste, complicando le pratiche semplici, con costi fissi spesso del tutto sproporzionati. Questo induce gli uffici a trasferire ai giudici le decisioni complesse e in ultima analisi li deresponsabilizza, trasformando il processo da eccezione a regola([[879]](#footnote-879)); anche se le vittorie degli uffici aumentano, la gestione delle liti sottrae molte loro energie al controllo tributaristico del territorio (par.5.7). Inoltre, una volta che i controlli sono indirizzati nel modo confuso descritto ai parr.5.2 e 5.7, per la mancanza di spiegazioni scientifico sociali della funzione tributaria, il processo amplifica queste disfunzioni. Anzi, bisognerebbe chiedersi in quale misura l’assetto del processo, con le sue disfunzioni, si riflette all’indietro sulla funzione tributaria, indebolendola.

Viene da chiedersi provocatoriamente se non sia preferibile, davanti a questa somma di inefficienze, abolire una giurisdizione tributaria che oggettivamente deresponsabilizza la funzione impositiva, spingendo gli uffici a fare risultato di servizio passando la palla ai giudici, in uno *scaricabarile istituzionalizzato.* Esso avviene su organi giurisdizionali che hanno solo i lati negativi dell’indipendenza, rappresentati dalla imprevedibilità e della sbrigatività delle sentenze, come indicato al precedente paragrafo 6.8. Si dovrebbe invece concentrare la rideterminazione del tributo sul contenzioso amministrativo, meno indipendente, ma più competente [[880]](#footnote-880), controllandone i vizi in sede giurisdizionale, come per tutte le funzioni amministrative ([[881]](#footnote-881)).

*Processare meno processare meglio*

L’intervento del giudice non può cioè essere sostitutivo degli uffici tributari, istituzionalmente preposti a determinare le imposte; il processo tributario va cioè riferito non tanto alla determinazione dell’imposta come tale, ma all’individuazione di vizi in come essa è stata determinata dall’ufficio che vi è preposto; il vero “oggetto del processo tributario” non è quindi l’imposta, ma vizi della sua determinazione, nell’ottica “conformativa” della giurisdizione amministrativa. Sarebbe un modo per "processare meno processare meglio"([[882]](#footnote-882)), facendo diventare tutto sommato secondario individuare “il giudice” (commissioni tributarie attuali, giudice civile, amministrativo o altro) una volta stabilitone il compito.

*Tipologie di controversie e rilancio del contenzioso amministrativo*

Per le controversie “liquidatorie”, indicate sopra, spesso generate dall’intreccio tra determinazione ragionieristica “di massa” e procedure informatiche dell’Agenzia delle entrate (par.5.5), il contenzioso amministrativo è il più adatto a gestire sfasamenti legislativamente imprevedibili ([[883]](#footnote-883)). Organi amministrativi di riesame “vicini” a quelli adibiti alla lavorazione delle dichiarazioni, potrebbero condividere la soluzione anche con chi assiste il contribuente ([[884]](#footnote-884)). Lo stesso vale per le stime sulla credibilità del dichiarato ([[885]](#footnote-885)), che dovrebbero diventare in prospettiva più frequenti per il monitoraggio valutativo della ricchezza non determinata attraverso le aziende (par.5.7). Anche qui trasferire sistematicamente sul giudice i molteplici sfuggenti profili della stima è oggettivamente antieconomico, in quanto lo costringe a ripartire da zero, vanificando le precedenti interlocuzioni amministrative, casomai da correggere e precisare, valorizzando il contributo di chi vi ha partecipato ([[886]](#footnote-886)). Le questioni che al giudice si addicono di più sono quelle di diritto, ben inquadrate, su cui fisco e contribuente hanno posizioni di principio diverse; tali questioni tuttavia dovrebbero essere più rare, vista la loro modesta incidenza quantitativa sull’evasione fiscale, indicata al par.1.6.

Il contenzioso amministrativo suddetto, tradizionale nella funzione tributaria, andrebbe gestito da organi collegati agli uffici tributari, per mantenere il controllo degli argomenti, ma parzialmente terzi, per condividere responsabilità ([[887]](#footnote-887)) e prevenire abusi ([[888]](#footnote-888)); richiamiamo la possibilità, già indicata al par.6.5, di integrare questi organi di contenzioso amministrativo con rappresentanti dei contribuenti o con soggetti nominati da organi terzi, come la magistratura ([[889]](#footnote-889)). Essendo organi di "amministrazione attiva", sia pure "di secondo grado", in quanto *contenziosi*, rideterminerebbero le imposte, sostituendosi,"in automatico", alle precedenti determinazioni degli uffici ([[890]](#footnote-890)).

*Ipotesi di giurisdizione “non sostitutiva” sul modello amministrativo*

In questo modo alleggerita, la giurisdizione tributaria si avvicinerebbe all’ormai solida tradizione della giurisdizione amministrativa di legittimità, basata sull’annullamento-rinvio ([[891]](#footnote-891)); eliminato l’equivoco dell’”impugnazione merito”, da parte del giudice potrebbe essere mantenuto, per esigenze di economicità, quando la rideterminazione dell’imposta può avvenire a colpo sicuro ([[892]](#footnote-892)); il rinvio all’ufficio, sul modello della giurisdizione amministrativa, è utile soprattutto per le già indicate questioni di fatto suscettibili di essere risolte con una pluralità di parametri di stima, o migliaia di documenti, riversati dalle parti in un processo sommario come quello descritto al par.6.9 ; il rinvio sarebbe opportuno anche per le questioni di diritto che risentono delle complesse simmetrie di cui al par.3.12, o altri casi in cui il contraddittorio processuale non basta a chiarire i passaggi logico-giuridici per rideterminare l’imposta. Evitando le già indicate istintive *sentenze a sorpresa*, dove "prima si decide poi si motiva" ([[893]](#footnote-893)), il giudice potrebbe indicare principi per rideterminare l’imposta; è una applicazione del generale effetto conformativo del giudicato amministrativo ([[894]](#footnote-894)) da effettuare nei limiti della motivazione del provvedimento impositivo (par.6.2), senza integrazioni o modifiche. Questa possibilità di rinvio consentirebbe anche di valorizzare i vizi formali, come i difetti procedimentali, che oggi giustamente la giurisprudenza, quando non gravi, svaluta nel timore di vanificare pretese tributarie per altri versi fondate ([[895]](#footnote-895)).

*Margini interpretativi de iure condito*

Sarebbe così ridimensionato l’attuale imprevedibile attivismo del giudice, nell’improvvisare determinazioni dell’imponibile ([[896]](#footnote-896)), che ne pregiudica anche l’indipendenza rispetto alle proprie impressioni preliminari ([[897]](#footnote-897)).

Al di là di modifiche "de iure condendo" è da chiedersi se nel potere di "rideterminazione del tributo" non sia già oggi immanente ([[898]](#footnote-898)) quello di rinvio agli uffici, ovviamente nell’ambito della motivazione della pretesa ([[899]](#footnote-899)); il rinvio agli uffici potrebbe quindi essere considerato, anche de iure condito, quando il contribuente ha verosimilmente evaso, ma è stato oggetto dei già indicati (par.5.7) accertamenti "punitivi", sproporzionati per eccesso([[900]](#footnote-900)), con un imponibile difficile da rideterminare nei tempi stringati del processo, il che spesso spinge a superare l’imbarazzo respingendo puramente e semplicemente il ricorso.

*Natura preprocessuale dei rimedi*

Anche quest'ipotesi di rinvio conferma che il rimedio alle disfunzioni processuali è prima del processo, e fuori dal processo, nella corretta determinazione dell'imposta nel luogo appropriato, cioè presso gli uffici tributari (insomma *meglio* *un brutto accordo* ad *un bel processo*)*.* La giustizia, in senso procedurale (par.1.3), prima di essere *contro le funzioni pubbliche* è infatti *dentro di esse* ([[901]](#footnote-901)). Il primo modo per affrontare la quantità anomala di processi tributari è capire che la loro funzione non è determinare l’imposta, ma controllare l’ufficio preposto a determinarla, svolgendo un controllo giurisdizionale su una funzione non giurisdizionale.

*Natura amministrativa del processo tributario*

La suddetta collocazione della funzione procedurale di giustizia all’interno della funzione sostanziale tributaria (par.1.3) consente di uscire dalla cannibalizzazione processuale di quest’ultima ([[902]](#footnote-902)), sdrammatizzando il problema della “professionalizzazione” e "specializzazione" del giudice. Le liti su altre funzioni amministrative non sono certo risolte da giudici specialisti in urbanistica, cultura, ricerca, sanità, etc, che però riescono a individuare vizi nell’operato degli uffici sottostanti. Su questa premessa l’identificazione del giudice è quasi secondaria ([[903]](#footnote-903)), anche se lo sfondo ottimale sarebbe la magistratura amministrativa; considerando però i carichi di lavoro processualtributari, sia pure in diminuzione, sarebbe riutilizzabile l’esperienza di una parte degli odierni giudici, mentre altri potrebbero alimentare un contenzioso amministrativo nei termini indicatial par.6.5.

### 6.11. Riscossione coattiva (“autotutela esecutiva”) e retaggio degli “esattori”

*Riscossione delle imposte in autotutela esecutiva*

Le imposte determinate in autotutela decisoria, nei modi di cui al par.6.1, non versate dal contribuente, sono richieste secondo l’autotutela esecutiva. Quest’ultima è una realizzazione coattiva della pretesa amministrativa, che si intromette nella sfera giuridica dei destinatari, come l’esecuzione privatistico-giurisdizionale. Essa è quindi circondata di cautele sulla regolarità formale dell’atto amministrativo che la precede, in quanto la sua componente coattiva travalica le competenze dell’amministrazione di riferimento, richiedendo competenze specifiche. L’autotutela esecutiva va quindi affidata a strutture esterne, incaricate di passaggi tecnici, come pignoramenti, ipoteche, etc., estranei alle competenze generali delle amministrazioni pubbliche; solo in caso di grandi masse di crediti la gestione in proprio della riscossione da parte delle singole amministrazioni, con uffici dedicati, potrebbe essere efficiente.

*Gli esattori e svuotamento della loro funzione con l’autotassazione*

L’autotutela esecutiva, in Italia, si intreccia con la vischiosità delle antiche "esattorie", cui alcune imposte venivano date in appalto (par.1.4) in quanto finanziariamente in grado di anticiparne il gettito allo stato e poi rivalersi sui contribuenti, con poteri autoritativi delegati. Ancora dopo l'unità d'Italia l'ufficio tributario determinava molte imposte, ma le riscuoteva tramite un "ruolo di riscossione"([[904]](#footnote-904)), inviato all'esattore, che ne traeva le cartelle individuali di pagamento per i singoli debitori.

Questo sistema ibrido si svuotò completamente di senso con l'autodeterminazione dei tributi , ed i versamenti diretti dei contribuenti, di cui al par.3.4. Restava però la tendenza delle burocrazie a perpetuare se stesse, specie se si emanazione bancaria, realizzando l'aforisma Hegeliano secondo cui tutto cio' che è reale è razionale. Le "esattorie" furono quindi mantenute per decenni, con forzati tentativi di rivitalizzazione con nuove ingiustificate funzioni ([[905]](#footnote-905)).

Passarono decenni in cui le esattorie, ormai aree di parcheggio del personale in esubero delle banche di cui erano emanazione, si trascinarono stancamente a spese della collettività. L’efficienza della riscossione coattiva era bassissima, in quanto le esattorie (denominate nel frattempo “concessionarie per la riscossione”) tendevano a non anticipare costi di esecuzione forzata, e puntavano a un recupero dei loro deficit di bilancio a carico dell’erario ([[906]](#footnote-906)).

*Equitalia, il recupero di efficienza e le polemiche*

Nei primi anni duemila le esattorie furono acquisite, coi loro circa 10000 dipendenti, da Equitalia spa, controllata pariteticamente dall’agenzia delle entrate e dall’INPS([[907]](#footnote-907)). L'impostazione aziendalistica di Equitalia portò ad una maggiore efficienza della riscossione coattiva, Si è trattato di un caso in cui il passaggio da “concessionario privato” alla gestione pubblica ha comportato un aumento di efficienza. Il motivo è che per gli esattori privati, ormai banche, era un’attività collaterale, esercitata in modo svogliato e per molti versi opportunistico (scaricando sulle esattorie, come già rilevato, personale in esubero delle banche). Per Agenzia delle Entrate ed Inps, invece, l’attività di riscossione è una componente essenziale dell’attività istituzionale, dal che maggiore impegno organizzativo e coinvolgimento. Gli esiti, di cui diremo alla nota successiva, confermano che l’efficienza delle funzioni amministrative tributarie può suscitare tendenze di opinione negative nella società ([[908]](#footnote-908)), ed Equitalia fu utilizzata anche da altri enti pubblici([[909]](#footnote-909)) . Tuttavia proprio l'efficienza di un ente che non amministrava il tributo ha spersonalizzato la riscossione, con comportamenti percepiti come "vessatori" dai destinatari. Si pensi all'utilizzo di poteri parasanzionatori, come il fermo della circolazione dei veicoli (“ganasce fiscali”) e l’iscrizione di ipoteche su immobili, in caso di mancato pagamento. Sul piano mediatico Equitalia, adibita all’ultima fase di riscossione, fu quindi accusata del malessere generale verso il fisco, specie in periodi di crisi economica ([[910]](#footnote-910)).

*L’inserimento della struttura di Equitalia nell’agenzia delle entrate*

Fu quindi addebitata ad Equitalia, personificata come simbolo negativo (par. 4.1) la tipica carenza di umanità delle strutture impersonali[[911]](#footnote-911), mentre essa esprimeva solo maggiore efficienza rispetto ai precedenti concessionari. Quest’immagine negativa spinse all’abolizione di Equitalia, inserita nell’Agenzia delle Entrate, creandone una divisione denominata “Agenzia delle Entrate riscossione”; l’effetto indiretto, non voluto, è stato fortuitamente positivo, nel senso di riavvicinare ulteriormente la determinazione dei tributi e la loro riscossione. Il progressivo coordinamento determinazione-riscossione, riduce equivoci come richieste di pagamenti per crediti già pagati, prescritti, ed altri malintesi dovuti al numero elevatissimo di pratiche da gestire in modo seriale ([[912]](#footnote-912)).

*riscossione coattiva amministrativa:il ruolo di riscossione*

Gli enti impositori sarebbero benissimo in grado, semplicemente spedendo raccomandate ([[913]](#footnote-913)), di richiedere i pagamenti “preliminari” all’esecuzione coattiva; quest’ultima invece richiede una gestione “professionale” per la ricerca di beni da espropriare, il loro pignoramento, la vendita, l’assegnazione del ricavato. Tutto ciò richiede abilità ulteriori rispetto alla gestione del tributo, per svolgere un’autotutela esecutiva, di natura amministrativa, che fronteggia gli stessi problemi di quella civile svolta dall’ufficiale giudiziario sotto il controllo del giudice dell’esecuzione. Essa è svolta dalla suddetta struttura di riscossione (ex Equitalia) presso l’agenzia delle entrate. Concettualmente sarebbe possibile far ultimare le richieste di pagamento agli enti impositori e far subentrare la struttura di riscossione solo per gli atti esecutivi. Ancora rimane invece una parziale sovrapposizione tra atti di determinazione del tributo e atti di riscossione, perché la struttura che procede a questi ultimi continua a inviare ai debitori le c.d. “cartelle di pagamento” (cartelle esattoriali), formate in base ad elenchi (“ruoli”) provenienti dagli uffici tributari. Lo scoordinamento tra le due fasi comporta però che talvolta, come abbiamo visto al par.5.5, queste cartelle di pagamento possano essere il primo atto impositivo ricevuto dal contribuente.

*Dal ruolo al pignoramento*

Dopo la scadenza del termine per pagare la cartella, l’esattore può procedere con l’esecuzione coattiva([[914]](#footnote-914)), che ricalca quella civilistica, ma in cui i funzionari della struttura di riscossione svolgono i compiti dell’Ufficiale Giudiziario. Per il resto le operazioni sono simili a quelle dell’esecuzione ordinaria, dirette al pignoramento di beni del debitore, alla loro conversione in denaro, tramite vendita all’asta, soddisfacendo col ricavato il credito tributario nonché altri eventuali creditori (muniti di titolo esecutivo) intervenuti nella procedura. La vigilanza su questa procedura spetta al giudice dell’esecuzione, cui sono demandate le contestazioni che possono sorgere, nelle fasi di pignoramento e vendita dei beni. Per tutti questi aspetti, se non direttamente disciplinati dalla norma fiscale, si fa riferimento alla parte del codice di procedura civile dedicata al «processo di esecuzione» (art. 49 del d.P.R. n. 602/1973).

*Poteri investigativi dell’esattore*

Per cercare beni da pignorare, sono forniti alla struttura di riscossione gli stessi poteri degli uffici tributari (par.5.6). Ad esempio è concesso di indagare nel sistema dell’anagrafe tributaria, e sui conti bancari[[915]](#footnote-915); vi è persino l’obbligo per gli enti pubblici debitori di imposta, prima di pagare forniture, di verificare che il beneficiario del pagamento non abbia debiti tributari o contributivi.

*L’aggio esattoriale come tributo?*

I costi di struttura del sistema di riscossione sono a carico dei debitori delle somme riscosse, in una remunerazione obbligatoria percentuale, fissata normativamente. La percentuale, denominata “aggio esattoriale”, è determinata in relazione al costo del sistema e non è insignificante in quanto può andare all’incirca dal 5 al 9 percento delle somme richieste. Si mettono così a carico dei debitori adempienti, per i quali il costo vivo di recupero è poco più di quello della redazione ed invio di una lettera, oneri derivanti dalla massa di pratiche verso soggetti irreperibili, nullatenenti, falliti e via enumerando. In una riscossione privatistica sarebbero invece messe a carico del debitore le spese vive di procedura, determinate in modo personalizzato. E’ stata quindi persino ipotizzata una natura tributaria di questo pagamento, come altro "tributo di scopo", con cui si mettono a carico di tutti gli inadempienti, anche per equivoci o ritardi, i costi della struttura necessaria dall'inadempienza diffusa. Quest'aggio esattoriale è a carico dell'ente impositore per le somme da dichiarare e riscuotere mediante ruolo, mentre negli altri casi [[916]](#footnote-916) è a carico del contribuente.

*Rateazioni e transazione fiscale rinvio*

La struttura di riscossione gestisce piani di rateazione del debito tributario, ed anche loro decurtazioni, denominati “transazione fiscale”, coinvolgendo il magistrato fallimentare competente, e previa verifica dell’esistenza di altri creditori, che devono poter partecipare alle decisioni ([[917]](#footnote-917)). Per i contribuenti che non falliscono, come privati o enti non commerciali, anche i crediti erariali possono essere inseriti nelle procedure c.d. “di esdebitazione”. Resta il dubbio, indicato al par.7.21, sulla possibilità di verificare le cause effettive della situazione di insolvenza, e la diversa meritevolezza del debitore.

### 6.12. Riscossione in pendenza di ricorso come diversivo rispetto alla certezza della riscossione

***Tradizione della riscossione in pendenza di ricorso***

Nella tassazione tradizionale la celere riscossione delle imposte determinate dagli uffici tributari era fondamentale per le necessità di gettito. Non solo gli esattori, come indicato al paragrafo precedente, ne anticipavano l'importo, rivalendosi poi sui contribuenti, ma le proteste di questi ultimi, sotto forma di ricorsi, reclami etc., non fermavano la riscossione; il contribuente doveva comunque versare, in attesa della decisione sulle sue rimostranze, che gli avrebbe eventualmente consentito un rimborso.

*L’attuale riscossione provvisoria*

Questa tradizione, denominata *solve et repete* , ispira anche il regime attuale, dove le somme richieste con l’atto impositivo devono essere in tutto in parte pagate, prima della sentenza definitiva sul relativo ricorso. Questa celere riscossione ha però ormai poca importanza nel contesto di autodeterminazione delle imposte; più importante è invece la sicura riscossione, in modo che i contribuenti non confidino anche sulla possibilità di rendersi nullatenenti per evitare le imposte, come nel caso delle società e dei prestanome.

Per gli avvisi di accertamento ([[918]](#footnote-918)) il ricorso limita la riscossione provvisoria a un terzo dell’imposta, mentre le iscrizioni a ruolo di cui al par.5.5, ad esempio per somme dichiarate e non versate, oppure dovute a seguito dei controlli formali della dichiarazione, vanno pagate anche in caso di ricorso, perché ritenute “ad alta evidenza” (su queste richieste opera quindi in pieno il suddetto criterio del *solve et repete*). Per evitare l’esecuzione forzata di quanto dovuto a titolo provvisorio, occorre quindi chiedere la sospensione giurisdizionale o amministrativa della riscossione, come vedremo tra breve.

*Il conguaglio rispetto al contenzioso*

Dopo le sentenze, le somme richieste con avvisi di accertamento, e parzialmente sospese per effetto del ricorso, vengono poste in riscossione secondo frazioni crescenti di quanto stabilito dal giudice; scattano quindi una serie di conguagli con la somma dovuta in relazione alle varie sentenze del giudice (par.6.9), man mano che il giudizio procede (art.68 dlgsvo 546). Le sanzioni connesse alle imposte sono riscosse nello stesso ammontare previsto dalle sentenze per la riscossione del tributo.

*accertamento esecutivo ed esecuzione senza ruoli*

Dal 2010 il contribuente deve pagare di propria iniziativa dopo la notifica dell’avviso di accertamento, altrimenti scatterà, la riscossione coattiva; è stata cioè eliminata l’iscrizione a ruolo, passaggio inutile, e lascito delle esattorie di cui al paragrafo precedente. Decorso il termine per proporre ricorso, è possibile quindi l’esecuzione coattiva, cioè il pignoramento, che nei casi più invasivi deve essere preceduto da specifiche intimazioni al debitore. In tali sedi saranno quindi comunque richiesti gli “aggi esattoriali” di cui al paragrafo precedente.

*sospensione della riscossione provvisoria*

Il giudice può sospendere, in via cautelare i pagamenti provvisori suddetti, prima di determinare l’imposta nel merito ([[919]](#footnote-919)). A tal fine il giudice deve valutare il pericolo di danno «grave ed irreparabile» (c.d. periculum in mora), ivi compreso il danno economico, quando l’anticipazione sottragga le risorse necessarie al proseguimento dell’attività produttiva e magari esponga al rischio di fallimento, o di dover svendere beni per un prezzo irrisorio. Questi rischi vanno valutati alla luce delle probabilità d’accoglimento del ricorso (il c.d*. fumus boni iuris*), e la possibilità di subordinare la sospensione a idonea garanzia ([[920]](#footnote-920)).

Inizialmente, la sospensione suddetta operava fino alla sentenza di primo grado, ma si aprirono presto spiragli, ormai formalizzati nel decreto sul contenzioso tributario, ad una sospensione anche da parte del giudice di appello, sulla sentenza di primo grado, ed anche sulla sentenza di appello, quando il processo pende in cassazione ([[921]](#footnote-921)).

Queste decisioni “cautelari” sulla sospensione, sono prese con ordinanza non impugnabile, e non danno quindi luogo a un autonomo processo incidentale ([[922]](#footnote-922)), distinto da quello sul merito, come vedremo alla fine del par.6.9 sulla “sommarietà” della giurisdizione tributaria.

*Sospensione amministrativa e rateazione*

A questa sospensione giurisdizionale, si affiancano sempre, vista la matrice amministrativistica della nostra materia, le possibilità di sospensione in via amministrativa, per motivi eccezionali (art.19 decreto 602); tra essi c’è anche il riconoscimento dell’erroneità dell’atto impugnato, nelle more del suo ritiro o della sua correzione in autotutela (par.6.6).

La rateazione, disposta dalla struttura di riscossione di cui al par.6.11, può essere concessa, oltre che per somme definitivamente dovute, anche per quelle ancora in contestazione, ma per cui la sospensione sia stata negata dal giudice ([[923]](#footnote-923)).

*Specifico pericolo per la riscossione e termini di decadenza*

Quando l'ufficio tributario intravede il rischio che il contribuente nasconda i beni che potrebbero essere aggrediti dall'esecuzione forzata, può anticipare la riscossione rispetto ai tempi sopra indicati; è una misura in senso ampio "cautelare", a fronte del rischio che il contribuente approfitti dei tempi del processo per rendersi insolvente, ad es. intestando a terzi i beni su cui il fisco, una volta vittorioso, potrebbe soddisfarsi([[924]](#footnote-924)).

Dopo le riscossioni provvisorie, una volta determinato il tributo in via definitiva, esistono termini di decadenza per la relativa riscossione, in nome dell'interesse alla stabilità dei rapporti giuridici([[925]](#footnote-925)).

### 6.13. Inadeguatezza delle sanzioni a compensare l’insufficiente intervento valutativo degli uffici tributari.

***Diritto e Sanzioni (ripristinatorie e punitive)***

Il diritto ha un forte legame con le sanzioni ([[926]](#footnote-926)), dalla classica realizzazione coattiva di una pretesa, al risarcimento del danno, tipici della funzione giurisdizionale rispetto al diritto dei privati (par.1.3), alle sanzioni “punitive” c.d. afflittive ([[927]](#footnote-927)); anche la disapprovazione sociale, come perdita di reputazione (si pensi al diritto internazionale) è una sanzione in senso ampio, come la possibilità dei poteri pubblici di procedere nella via autoritativa di cui al par.6.1, o nella loro decisione di come erogare un servizio o sussidio (**[[928]](#footnote-928)**).

*Sanzioni punitive e iniziativa della tassazione*

Su queste premesse era “sanzionatoria”, nella tassazione preindustriale ad iniziativa degli uffici tributaria, prima di tutto la loro possibilità di acquisire coattivamente le somme o i beni in cui consisteva il tributo. A questa sanzione in senso coercitivo si accompagnavano sanzioni punitive solo per chi ostacolava i funzionari fiscali, ne vanificava il ruolo ([[929]](#footnote-929)) o addirittura faceva resistenza attiva verso di essi ([[930]](#footnote-930)). Nell’autotassazione le sanzioni punitive hanno un certo effetto sul tasso di adempimento, come rilevato al par.1.5; se esse mancassero del tutto, e gli uffici recuperassero solo imposte e interessi, ai contribuenti converrebbe restare inerti; gli uffici infatti recupererebbero, in caso di controllo, solo quanto il contribuente avrebbe versato comunque, più gli interessi; tanto varrebbe in questo caso confidare sulla scarsità dei controlli e rischiare, in un’elementare valutazione “costi – benefici”; questo comportamento di “free riding” attecchisce soprattutto presso persone fisiche, con bisogni individuali e familiari, sulle cui valutazioni par.1.7 ([[931]](#footnote-931)). Per le aziende e le altre organizzazioni pluripersonali, senza motivi propri per nascondere gli imponibili, secondo un filo conduttore del testo, le sanzioni sono molto meno necessarie ([[932]](#footnote-932)).

*l’insufficienza delle sanzioni come surrogato dei controlli*

Benchè una qualche sanzione sia necessaria in un contesto di autotassazione, è illusorio supplire con l’aumento delle sanzioni all’inadeguatezza dei controlli; questo delirio di onnipotenza politico-legislativa lede in modo velleitario il principio di effettività e la proporzionalità rispetto a violazioni socialmente più insidiose dell’evasione, trasformando oggettivamente in vittime i pochi trasgressori colpiti ([[933]](#footnote-933)).

Chi viene individuato, tra tanti che commettono esattamente gli stessi comportamenti, diventa il capro espiatorio per fronteggiare il "bisogno sociale di un colpevole", di cui al par. 4.1 ([[934]](#footnote-934)). La punizione finisce così per dipendere non tanto dell’insidiosità del comportamento, ma dalla casualità di essere individuati; la sensazione che l'importante non sia comportarsi correttamente, ma non subire controlli, non giova alla credibilità e alla serenità del sistema ([[935]](#footnote-935)) per il quale dovrebbero essere adottate invece le proposte di cui al par.5.7.

*Politica sanzionatoria e proporzionalità*

Le sanzioni vanno quindi diversificate, tenendole miti all’inizio, aumentandole per chi fa ostruzionismo rispetto al controllo. Esse ordinariamente dovrebbero trovare spazio, assieme all’imposta, negli imponibili evasi ([[936]](#footnote-936)); solo una maggiore insidiosità giustifica ulteriori inasprimenti punivi, ma tendenzialmente l’ordine di grandezza delle sanzioni per l’infedele dichiarazione, oltre l’imposta, si mantiene in questi limiti. Una sanzione “alternativa” ([[937]](#footnote-937)), e più modesta per la minore gravità del comportamento sottostante, riguarda il mancato versamento di imposte dichiarate ([[938]](#footnote-938)), oggi pari al 30% dell’imposta ([[939]](#footnote-939)).

Già da ciò si capisce l’ordinaria proporzionalità della sanzione al tributo non dichiarato o non versato.

Solo dove manca un’imposta dovuta, riemerge la tradizione amministrativistica delle sanzioni tra massimi e minimi prestabiliti, in cifra assoluta; si pensi ad esempio all’omessa risposta alle richieste di informazioni del fisco (par.5.6), all’omessa tenuta di un registro contabile, etc.

*difficile personalizzazione delle sanzioni*

La personalizzazione della pena tra massimi è minimi si scontra col desiderio legalistico di essere sempre guidati da “regole”, lo stesso che ostacola la stima valutativa degli imponibili; l’insidiosità del comportamento del contribuente, e l’intensità con cui ha ostacolato l’individuazione della violazione ([[940]](#footnote-940)), sono infatti da stimare ([[941]](#footnote-941)) ; per questo nella pratica le sanzioni sono generalmente applicate nel minimo, salvi meccanicistici aumenti, con criteri spesso estemporanei ([[942]](#footnote-942)).Le attuali sanzioni sono invece troppo appiattite rispetto al tributo e nemmeno distinguono tra maggiore imposta connessa a imponibili occultati, ovvero derivante da reinterpretazioni giuridiche di imponibili dichiarati o palesi ([[943]](#footnote-943)).

*Cumulo e sanzioni improprie*

Molti controlli fiscali esaminano comportamenti rilevanti simultaneamente per le imposte sui redditi e l’IVA ([[944]](#footnote-944)), in genere per più annualità d’imposta. E’ riconosciuta in questi casi l’attenuazione delle sanzioni secondo il c.d. “cumulo giuridico” ([[945]](#footnote-945)), basato su una sanzione unica, determinata aumentando quella stabilita per la violazione più grave ([[946]](#footnote-946)).

Qualche volta il mancato rispetto di formalità e comunicazioni comporta, per disposizioni legislative di varia natura, una determinazione penalizzante dell’imponibile, confusamente definita come “sanzione impropria” ([[947]](#footnote-947)).

*Riduzioni per ravvedimento e adesione*

A queste misure edittali, cioè “di base”, si applica il c.d “ravvedimento operoso” del contribuente, prima di un atto formale di accertamento (par.3.4), sia le riduzioni da strumenti “adesivi” (di contenzioso amministrativo) di cui ai precedenti paragrafi 6.4-6.5 ([[948]](#footnote-948)).

La possibilità di “ravvedersi” dopo l’inizio dei controlli (par.3.4) e le riduzioni, in acquiescenza, sul presupposto che l’imposta sia correttamente calcolata dal fisco, spingono probabilmente, vista la scarsa probabilità di controllo, a correre un certo rischio fiscale ([[949]](#footnote-949)).

*Provvedimenti amministrativi sanzionatori*

Le sanzioni collegate al tributo sono in genere inflitte con

lo stesso atto impositivo con cui esso viene richiesto, e quindi un avviso di accertamento o un’iscrizione a ruolo (art. 17, D.lgs. n. 472); tale atto deve essere motivato (par.6.2) anche in relazione ai criteri di individuazione della violazione e di determinazione della sanzione.

Quando si tratta di sanzioni non collegate al tributo va emesso un atto motivato di contestazione, contro cui il contribuente può controdedurre ([[950]](#footnote-950)), e che può trasformarsi in atto impositivo, impugnabile di fronte alle commissioni tributarie([[951]](#footnote-951)).

*Sanzioni e persone giuridiche*

Invece di seguire i criteri generali del diritto amministrativo, dove si punisce, secondo il modello penalistico, la persona fisica autrice della violazione e non l'ente cui la violazione si riferisce, la sanzione amministrativa tributaria colpisce gli enti. La deroga si spiega in quanto sarebbero assurde sanzioni proporzionali al tributo su individui che non avevano avuto alcun vantaggio personale dall'evasione stessa. ([[952]](#footnote-952)).

*Principi comuni amministrativistici*

Per il resto anche le sanzioni tributarie si ispirano ai principi comuni di quelle amministrative, con la possibilità di un concorso, cooperando in violazioni commesse da altri ([[953]](#footnote-953)). Come le sanzioni amministrative, anche quelle tributarie, secondo il modello penalistico, non sono trasmissibili agli eredi ([[954]](#footnote-954)). Anche per le sanzioni tributarie operano i principi penalistici sull’irretroattività degli inasprimenti punitivi e l’applicazione retroattiva delle eventuali mitigazioni ([[955]](#footnote-955)).

### 6.14. *Segue*: 2 Il palliativo penaltributario tra evasione in senso materiale e contestazioni interpretative

*Tradizione e attualità delle sanzioni penali*

Già al paragrafo precedente, sulle sanzioni amministrative, abbiamo anticipato che, nella fiscalità preindustriale, erano puniti solo comportamenti molto insidiosi per le finanze pubbliche; la determinazione valutativa dei presupposti economici d’imposta, ad impulso degli uffici, non richiedeva sanzioni, né amministrative né penali. Queste ultime hanno invece trovato un qualche spazio con l'autodeterminazione dei tributi, per le solite ragioni di “deterrenza” già indicate al par.6.13.

*reati tributari e mancanza di spiegazioni scientifico sociali*

Anche le sanzioni penali risentono della mancanza di spiegazioni giuridico-sociali sulla funzione tributaria, descritta al par.4.5/4.6 e nel disorientamento generale sulle caratteristiche dell’evasione fiscale ([[956]](#footnote-956)) appaiono a intermittenza (par.4.5) impulsi istintivi ad affrontare il problema facendo leva sulla diversa funzione penale ([[957]](#footnote-957)). La tendenza a mostrare "fermezza istituzionale" contro l’evasione ([[958]](#footnote-958)) s’intreccia con la consapevolezza che gli operatori economici sono più utili a creare reddito, in negozio, al laboratorio o in azienda ([[959]](#footnote-959)).

*Specialità dei reati tributari*

Questa confusione ha portato a introdurre specifici reati tributari (oggi contenuti nel d.lgs. n. 74/2000), anche quando per nascondere ricchezza al fisco, nei modi di cui al par.3.7, si commettono reati comuni, come falso e truffa([[960]](#footnote-960)).L’esistenza di un sistema tributario speciale, rilevante tra l’altro solo ai fini delle imposte sui redditi e dell’IVA([[961]](#footnote-961)), finisce per diventare oggettivamente un’esimente rispetto all'applicazione dei già citati reati comuni. Segnaliamo anche la specialità delle sanzioni penali rispetto a quelle amministrative in misura fissa, che dovrebbero essere assorbite da quelle penali[[962]](#footnote-962); queste ultime non assorbono invece quelle amministrative proporzionali al tributo, nonostante il principio di specialità; si intuisce infatti quanto indicato al paragrafo precedente sulla maggiore aderenza alla violazione (personalizzazione) della sanzione amministrativa proporzionale

*Reati dichiarativi*

L’attuale normativa fa leva sulla falsità di documenti, come le false fatturazioni in relazione alla c.d. "infedele dichiarazione" ; quest’ultima è punita, indipendentemente dall’importo evaso([[963]](#footnote-963)), quando si basa su documenti alterati o fittizi (art. 2). Ci sono soglie relativamente modeste quando la dichiarazione è basata su artifici diversi dal documento fittizio (art. 3), e soglie di ammontare elevato nelle altre ipotesi, di dichiarazione infedele, ma senza documenti fittizi o altri artifici (art. 4).

*Sanzioni penali ed evasione di massa*

Viste le soglie di punibilità, sono sostanzialmente al riparo da sanzioni penali i comportamenti “omissivi” di piccoli commercianti, artigiani e piccole organizzazioni “padronali”. La loro mancata registrazione di ricavi e compensi fu oggetto di sanzioni penali, sostanzialmente inefficaci, dal 1982 al 2000 ([[964]](#footnote-964)), non c'è quindi sanzione per chi emette fatture per decine di migliaia di euro e poi “dimentica” di registrarle, confidando nella loro difficile individuazione in sede di controllo. Lo stesso per la mancata registrazione di scontrini emessi, o di versamenti bancari ricevuti. Le sanzioni penali contribuiscono al mito della “grande evasione” , che invece si annida su milioni di operatori medio piccoli, dove l’intervento del pubblico ministero costituisce un oggettivo elemento di complicazione di indagini che invece dovrebbero essere snelle e si drammatizzano, dissuadendo gli stessi uffici dal presentare rapporto penale, per le seccature del rapporto con le procure della repubblica su temi cui esse sono culturalmente estranee.

*Reati tributari aziende e contestazioni interpretative*

I suddetti reati dichiarativi, soprattutto quello di “infedele dichiarazione” riguardano anche le evasioni di cui al par.3.7, commesse dai relativi titolari a proprio beneficio; su di esse, difficilmente individuabili, si indaga raramente e ancora più raramente ne vengono scoperte ([[965]](#footnote-965)). Facendo però riferimento all'imposta dovuta, il reato di infedele dichiarazione è astrattamente applicabile anche per le contestazioni interpretative, su ricchezza palese o persino dichiarata, spaventando inutilmente chi non ha nascosto nulla ([[966]](#footnote-966)). Se il concetto di evasione come ricchezza non registrata fosse stato chiaro, sarebbe bastata la necessità del dolo specifico per escludere sanzioni penali sulle contestazioni interpretative in genere. In assenza di spiegazioni scientifico sociali della funzione tributaria e dell’evasione, la magistratura procede in ordine sparso, in genere disorientata da temi complessi, estranei al proprio bagaglio culturale, qualche volta solleticata da ipotetiche supplenze antievasione, con qualche risonanza mediatica ([[967]](#footnote-967)). Molte procure della repubblica hanno dimostrato buonsenso, tanto più che i magistrati sono privi di condizionamenti gerarchici e quindi in grado di assumersi la responsabilità di essere ragionevoli, davanti a rapporti penali presentati per mero scrupolo da autorità amministrative timorose di assumersi rischi. Più grave è stata la drammatizzazione, proprio nei confronti delle organizzazioni aziendali ([[968]](#footnote-968)), di molti professionisti, sia penalisti che tributaristi ([[969]](#footnote-969)). Le sanzioni penali tributarie sono state insomma una variazione sul tema dei "grandi evasori", mitologia che ha danneggiato solo la funzione tributaria, le persone perbene ([[970]](#footnote-970)), nonché le capacità organizzative dell'intero paese ([[971]](#footnote-971)); attoniti amministratori delegati di società multinazionali si sono trovati sotto inchiesta penale per questioni di puro diritto, di cui era stata loro assicurata la totale legittimità dai più accreditati professionisti ([[972]](#footnote-972)). Le drammatizzazioni e tensioni sono state fronteggiate escludendo con la delega fiscale del 2015, anche se non ce n’era bisogno, la rilevanza penale dell'elusione e depotenziando quella di altre contestazioni interpretative, con polemiche che confermano la confusione sociale del settore.

*Evasione da riscossione e reati*

Il disorientamento emerge anche sulla rilevanza penale dell’evasione da riscossione (par.6.11), dove il decreto legislativo 74 puniva originariamente solo chi “occultava” il patrimonio per **sottrarlo** all’e**secuzione** forzata, posteriore ai controlli; le sanzioni penali per chi dichiarava e non versava, inizialmente escluse ([[973]](#footnote-973)), furono reintrodotte nel 2005 sull'onda delle frodi carosello, e degli omessi versamenti di ritenute([[974]](#footnote-974)); non si tratta infatti di “tributi propri”, ma di "contribuenti di diritto"(par.3.5), tenuti a tassare ricchezza relativa a terzi, senza poi versare le relative somme al fisco. In questo modo sono stati inconsapevolmente criminalizzati tutti i tardivi versamenti, compresi quelli svolti da aziende con sostanza economica, in semplice difficoltà finanziaria, che si finanziavano momentaneamente a carico del fisco, come indicato al par.6.11, non versando le somme in esame. Si sono consolidate quindi tendenze giurisprudenziali che escludono sanzioni penali per quest’ipotesi ([[975]](#footnote-975)).

*Richiami penalistici*

La disciplina penaltributaria sopra descritta segue ovviamente i criteri generali del diritto penale, quanto a identificazione del reato in base alla pena, alla dialettica tra pubblico ministero e giudice, alla perseguibilità d'ufficio, all’obbligo di rapporto per i pubblici uffici, all’irretroattività, all’applicazione della legge successiva più favorevole al reo, al concorso di reati, punibilità del rappresentante delle persone giuridiche, alla prescrizione ([[976]](#footnote-976)). Manca anche una automatica valenza, in sede tributaria, di quanto accertato in sede penale, e viceversa ([[977]](#footnote-977)).

### PARTE SECONDA . *DAI PRESUPPOSTI ECONOMICI ALLE IMPOSTE .*

### CAPITOLO 7 DETERMINAZIONE SIMULTANEA DI CONSUMI E REDDITI ATTRAVERSO GLI OPERATORI ECONOMICI

Sintesi: La seconda parte del testo guarda alla specificazione giuridica delle astrazioni economiche di cui al par.1.8 (reddito, consumo, patrimonio). Questa puntualizzazione normativa avviene anche in relazione a esigenze di semplicità di rilevazione, controllabilità amministrativa, cautela fiscale diretta ad evitare stratagemmi. E’ un insieme di profili riguardanti soprattutto le aziende, in cui la ricchezza si produce e da cui partiremo, tenendo presente che l’attività economica rileva al tempo stesso, saltando i passaggi intermedi e guardando le prestazioni al consumo, come reddito per il fornitore e consumo per il cliente. Tratteremo quindi in parallelo le imposte sui redditi e l’IVA, entrambe “differenziali” in quanto, nei passaggi intermedi tra operatori economici, la ricchezza è ancora allo stato latente, finchè non arriva al consumo, pubblico o privato, di beni durevoli, merci immediatamente consumabili o servizi, oppure all’esportazione. Questa depurazione dei passaggi intermedi è più complessa e raffinata nell’IVA , in cui bisogna sterilizzare (neutralizzare) i passaggi tra operatori economici, il che può avvenire con le tecniche della detrazione o della non imponibilità (par. 7.2-7.4). Dal paragrafo 7.5 torneremo a trattare in parallelo i due tributi a proposito dell’amplissima definizione di “impresa tributaria”, dove si mescolano aziende pluripersonali e artigiani, già anticipata ai paragrafi 3.1 e 3.13, sulla superflua “contabilità fiscale”. Seguono altri punti di contatto concettuali (riferimento ai corrispettivi par. 7.6), documentali (fatture e registrazioni degli incassi al dettaglio par. 7.7 e 7.8) tra imposte sui redditi ed IVA, accomunate anche dalla necessità di distinguere “costi e consumi”(par.7.9 sull’inerenza), individuare il momento impositivo (par.7.11), confrontare gli elementi positivi e negativi dei due tributi (par.7.12), anche con riferimento alle “simmetrie fiscali” di cui al par.3.12 , riprese al par. 7.10. I successivi paragrafi sui valori fiscalmente riconosciuti (7.13), il bilancio e la determinazione del reddito fiscale (parr.7.14-7.16), il coordinamento impositivo “società – soci”(parr.7.17), la tassazione internazionale (parr.7.18-7.19), le operazioni straordinarie “aziendal-societarie”(par.7.20) e di liquidazione ordinaria o concorsuale (par.7.21) si riferiscono in prevalenza alle imposte sui redditi.

### 7.1. Diritto tributario sostanziale e determinazione unitaria di consumi e redditi attraverso le aziende: Iva e imposte dirette

***Richiami al diritto tributario sostanziale***

In questa seconda parte ci occuperemo della funzione tributaria nella prospettiva della specificazione giuridica delle astrazioni economiche di cui al par.1.8, cioè redditi, consumi, etc. Sulle informazioni sottostanti, contabili o valutative, ci siamo già soffermati nella prima parte (parr.1.10, 5.8 etc.) e quindi questa seconda parte riguarderà tipiche questioni di diritto, cioè interpretative nel senso di cui ai parr. 3.9-3.11, 5.4, 5.17 ss. ([[978]](#footnote-978)). Così come il diritto privato sostanziale specifica diritti e doveri delle parti, il diritto tributario sostanziale specifica i presupposti economici delle imposte (par.1.8), per agevolarne la determinazione; esso coincide con la c.d. "parte speciale" di molti manuali di diritto tributario, che diventa rapidamente “studio per tecnici” (par.1.3) se non proprio “tecnica”.

*La sua importanza tecnico professionale, più che sociale*

Nei capitoli seguenti (7-10) collegheremo questi temi con la parte più “giuridico-sociale” del diritto tributario, come funzione pubblica oggi soprattutto diretta a “perequare” la diversa determinabilità degli imponibili. Per le ragioni metodologiche precise, indicate in premessa, la funzione tributaria viene qui spiegata più in termini “scientifico sociali” che “tecnico-professionali”, nelle cui particolarità eviteremo di disperderci. Ciò anche per evitare lo svuotamento di senso in cui, come indicato al par.3.16, è precipitata la tecnica professionale tributaria, senza di una cornice sociale in cui inquadrarsi ([[979]](#footnote-979)).

*Intreccio tra interlocuzione sociale e professionale*

Nella specificazione giuridica dei concetti di reddito, consumo, valore aggiunto etc. (par.1.8) cercheremo di mantenerci sull’interlocuzione scientifico sociale, senza addentrarci troppo negli aspetti tecnici. Di questi ultimi cercheremo alcuni denominatori comuni, con prospettive che i pratici hanno di volta in volta incontrato, ma su cui neppure loro, travolti dall’operatività, hanno riflettuto([[980]](#footnote-980)). Ulteriori raffinatezze sulla tecnica, sempre in chiave sistematica, saranno trattate nell’ulteriore volume di cui in premessa.

*Astrazioni economiche come punto di osservazione della funzione tributaria*

Nell’attività produttiva in senso ampio, reddito e consumo si presentano come due facce della stessa medaglia Il corrispettivo del fornitore al consumatore finale (ricavo) serve sia a tassarne il consumo, sia come ricavo dell’operatore economico fornitore, rilevante per calcolarne il reddito dedotti i costi (par.7.9). Nelle operazioni tra operatori economici, c.d. “business to business” il cliente, invece di manifestare un consumo, sostiene un costo di produzione. Ricordiamo infatti che l’insieme degli operatori economici ([[981]](#footnote-981)) tolti i passaggi intermedi tra loro (il già rilevato “business to business”), percepiscono consumi ed erogano redditi, nel circuito unitario spesso indicato (parr.1.4, 1.8, 3.1 etc.).

*Colpita in modo coordinato da IVA e imposte sui redditi*

Le imposte sul consumo e sul reddito, specie in una determinazione ragionieristica tramite la documentazione aziendale, sono quindi due aspetti di un sistema unitario di determinazione della ricchezza, riferito al consumo e al reddito. Pur disciplinate da testi legislativi diversi, IVA e imposte dirette compongono infatti un unico apparato “analitico documentale”, con cui le aziende determinano contabilmente redditi (nelle loro componenti di ricavi e costi) e consumi.

*Ragioni di una trattazione unitaria IVA-imposte sui redditi*

La gestione da parte degli uffici tributari di tutti gli operatori economici “non agricoli” è infatti unitaria, con un criterio uguale per IVA e imposte sui redditi, come rilevato al par.5.2. Quest'unitarieta' nella gestione anagrafico-amministrativa dei contribuenti, da parte dell’autorità fiscale, è unica ai fini dell’IVA e delle imposte sui redditi; essa rileva per individuare l’ufficio tributario competente per territorio[[982]](#footnote-982), la tipologia di contribuente, la classificazione in un “codice di attività economica”, anche ai fini degli studi di settore (par. 5.13); è unitaria anche la comunicazione del contribuente al fisco sull'inizio di un’attività d’impresa o professionale.

Trattare parallelamente IVA e imposte sui redditi è più efficiente per le analogie sull’identificazione degli operatori economici (par. 7.5), i presupposti oggettivi (cessioni di beni e prestazioni di servizi), il volume dei ricavi (volume d’affari, par. 7.6), il momento impositivo (par. 7.11), l’inerenza (par. 7.9) e le scritture contabili (par. 7.7-7.8).

Anche l'alternativa tra registrare e non registrare gli imponibili (quindi evaderli in senso materiale) si pone analogamente tra i due tributi: e' infatti inconcepibile che un corrispettivo sia occultato per le imposte sui redditi e registrato per l’IVA, o viceversa([[983]](#footnote-983)).

*Unicità documentale e diversità di astrazioni imponibili(reddito e consumo)*

Ai prossimi paragrafi vedremo la tendenziale unicità dei documenti elementari, cui fanno riferimento l’IVA e le imposte sui redditi; tuttavia la diversità delle astrazioni economiche di riferimento (reddito rispetto a consumo) si riflettono sulla determinazione degli imponibili. Aggiungiamo ulteriori riflessioni a quelle espresse al par.1.8 sul concetto di reddito, sulle differenze rispetto al patrimonio, sui suoi elementi (ricavi e costi) e aggregazioni (valore aggiunto); tendenzialmente, soprattutto per gli operatori economici, il reddito è un concetto di periodo (ad es. anno solare), incerto fino al termine di esso, anche perché influenzato dalle valutazioni di fine anno di cui diremo ai par.7.14 ss ([[984]](#footnote-984)). Reddito e consumo presentano difficoltà diverse, e il reddito è il concetto più semplice, in quanto differenza tra componenti positive (ricavi) e negative (costi) dell’attività economica([[985]](#footnote-985)). Il costo è una spesa diretta alla produzione, mentre il consumo esprime una spesa diretta al sostentamento personale o familiare([[986]](#footnote-986)). Ai prossimi 3 paragrafi([[987]](#footnote-987)) ci dedicheremo ai problemi specifici del solo consumo, mentre la trattazione unitaria di redditi e consumi riprenderà al par.7.5.

### 7.2. Imposte sui consumi: dalla visibilità materiale delle merci a quella contabile del “valore aggiunto” (l’IVA)

*Tradizione e inconvenienti degli antichi dei tributi sui consumi*

L’astrazione economica rappresentata dal consumo (par.1.8) era fiscalmente visibile, nella fiscalità preindustriale ([[988]](#footnote-988)), osservando i transiti delle merci, dove esse per necessità si concentravano, come nodi stradali, valichi, porti, ingressi dei mercati; Inizialmente l’imposta colpiva le merci secondo qualità e quantità, nella loro visibilità materiale di cui al par.1.10, senza complicati calcoli del loro diverso valore economico, o sui corrispettivi della loro futura vendita ([[989]](#footnote-989)).

L’inconveniente era una tassazione molto limitata dei consumi di servizi, colpiti solo limitatamente alle merci consumate per effettuarli ([[990]](#footnote-990)). Altrettanto difficile era considerare la diversa qualità di merci tipologicamente identiche, e di distinguere tra merci destinate al consumo o alla produzione di altre merci, poi a loro volta tassate ([[991]](#footnote-991)). Questo criterio divenne troppo semplicistico con la produzione industriale, dove diventava macroscopica la duplicazione di prelievo sui passaggi di beni e servizi destinati alla produzione, e non al consumo([[992]](#footnote-992)).

*Dalle merci ai documenti commerciali come visibilità dei consumi*

La diffusione delle organizzazioni aziendali, e dei loro uffici amministrativi, spinse quindi a tassare i consumi non più attraverso la visibilità fisica delle merci, ma attraverso la documentazione contabile dei corrispettivi contrattuali tra fornitore e cliente. Un primo esperimento di questa “tassazione ragionieristica dei consumi” fu l’imposta generale sull’entrata (IGE), riferita ai corrispettivi contrattuali e non più alle merci, diversificando la tassazione in base al diverso corrispettivo. Questo tributo era stabilito con aliquota modesta (4%) proprio per ridurre l’impatto dei suddetti problemi di "cumulo", che veniva mantenuto ([[993]](#footnote-993)).

La tassazione attraverso le aziende (par.1.4 , 3.1 etc.) arrivava così al consumo, sostituendo la visibilità documentale alla visibilità fisica delle merci come indicato al par.1.11. In questo modo lo spettro applicativo della tassazione dei consumi si diversificava enormemente estendendosi anche ai consumi di servizi ([[994]](#footnote-994)).

*Iva come imposta armonizzata europea e margini nazionali*

Era un criterio ancora grossolano rispetto agli obiettivi europei di individuazione precisa del consumo, cui guardarono le direttive comunitarie ([[995]](#footnote-995)) alla base dell’attuale imposta sul valore aggiunto, e che aiutano ad interpretare la normativa nazionale, di cui al decreto 633 del 1972([[996]](#footnote-996)); questi schemi base comunitari lasciano agli stati membri ([[997]](#footnote-997)), margini di scelta per determinati settori([[998]](#footnote-998)), tipologie di operazioni([[999]](#footnote-999)), categorie di contribuenti ([[1000]](#footnote-1000)).

*aliquote e tabelle*

Come tutte le imposte sul consumo l’IVA presenta una pluralità di aliquote (oggi 4%, 11% e 22%), riferite a beni e servizi diversi tra loro, indicate nelle tabelle allegate al citato decreto istitutivo, articolate in oltre cento complesse voci ([[1001]](#footnote-1001)), anche divertenti da leggere nella loro esasperata casistica, riferibile a merci stravaganti o di cui neppure si sospettava l’esistenza. Il tributo ha infatti uno spettro applicativo molto ampio, basandosi sul concetto di "corrispettivo", da richiedere adattamenti ai modi in cui la ricchezza si forma nei vari settori, ed all'effettiva presenza, in essi di "consumo finale"([[1002]](#footnote-1002)).

*Neutralità del tributo e improprietà del riferimento al valore aggiunto*

L'obiettivo del tributo è colpire il solo consumo nel senso di cui al par.1.8 ([[1003]](#footnote-1003)), inteso in senso ampio e inclusivo dei *consumi durevoli* [[1004]](#footnote-1004), cioè di tutti gli acquisti dei consumatori presso gli operatori economici. Per rendere quest’idea è stata però usata un’espressione impropria, cioè il “valore aggiunto” concetto economico definito al par.1.8, e cui si riferisce il diverso tributo IRAP di cui al par.9.5. L’espressione “valore aggiunto” vuole solo enfatizzare l’obiettivo di evitare le duplicazioni già indicate a proposito dell'IGE; le duplicazioni da eliminare riguardano solo gli acquisti da parte di operatori economici, gravati da IVA, provenienti da altri operatori economici ([[1005]](#footnote-1005)); numerosi elementi positivi e negativi del “valore aggiunto” economico sono infatti irrilevanti ai fini del consumo, e quindi dell’IVA, come le esportazioni, i canoni immobiliari verso non imprenditori, i beni usati, i diritti d’autore, i compensi occasionali, gli acquisti di terreni e fabbricati, le imposte sugli affari, ad esempio di bollo o di fabbricazione ([[1006]](#footnote-1006)). Le importazioni e le rivendite di beni importati riducono il valore aggiunto economico, ma sono imponibili ai fini IVA, in quanto imposta sul consumo. Le uniche coincidenze tra l’IVA e il valore aggiunto economico, colpito dall’IRAP riguardano l’imponibilità, nei limiti del valore aggiunto “domestico” dei costi di lavoro dipendente e degli interessi passivi ([[1007]](#footnote-1007)).

***debiti IVA senza reddito e crediti IVA con reddito***

Per questo motivo un pareggio tra costi e ricavi ai fini delle imposte sui redditi, o persino una perdita, comportano quindi normalmente un debito di IVA, come rilevato al par.3.12[[1008]](#footnote-1008); i costi del lavoro e gli interessi passivi, deducibili ai fini delle imposte sui redditi, non sono infatti accompagnati da IVA, come del resto i canoni di locazione verso privati. Un sistematico credito IVA è tuttavia spiegabile con esportazioni, su cui l'IVA non è dovuta, (vedi *infra* paragrafo 7.4), aliquote sulle vendite molto inferiori a quelle applicabili sugli acquisti, oppure (occasionalmente) a rimanenze ed investimenti, dove l’IVA viene detratta immediatamente, anche su beni durevoli([[1009]](#footnote-1009)).

### 7.3. *Segue*: Tecniche IVA per raggiungere il consumo tra detrazione, “non imponibilità” aliquote ed esenzioni

*tecniche per evitare duplicazioni:non imponibilità e detrazione*

Le modalità per assicurare l’applicazione dell’imposta alla sola fase del consumo finale (b2c), detassando le “operazioni intermedie” (b2b), possono essere diverse; tra esse la normativa comunitaria, obbligatoria sul punto per il legislatore nazionale, ha mediato pragmaticamente tra le esigenze di semplicità, precisione, cautela fiscale (par.1.8) per specificare nel modo più efficiente l’astrazione economica rappresentata dal consumo. Ancor oggi si combinano variamente, per rendere irrilevanti le operazioni “a monte” del consumo, le tecniche della detrazione d’imposta e della non imponibilità.

*Iniziale prevalenza della detrazione*

La detrazione fu la tecnica originaria, più conforme alla mentalità amministrativa aziendale, perchè basata su una procedura contabile omogenea, applicabile dal fornitore chiunque fosse il cliente, senza effettuare le distinzioni, ed assumersi le responsabilità, connesse al criterio della “non imponibilità”. Tuttavia il criterio della detrazione ha un funzionamento meno immediato da intuire, perché comporta articolati rapporti "fornitore-cliente-stato", che quindi è bene mettere a fuoco concettualmente prima di proseguire.

*Suo meccanismo*

Il fornitore addebita l’IVA al cliente, considerandola anche un debito verso il fisco nella propria contabilità IVA, ma se il cliente è un operatore economico fa anche lui la stessa cosa all’inverso; cioè si riconosce debitore dell’IVA al fornitore, e la inserisce come detrazione d’imposta nella propria contabilità IVA. La contabilità IVA di ciascun operatore economico registra i debiti iva sulle vendite e i crediti iva sugli acquisti, calcolando e versando la differenza a scadenze mensili ([[1010]](#footnote-1010)), in una specie di “conto corrente” col fisco. Se fosse acquistato e venduto un solo bene, questa procedura ne ripercorrerebbe le vicende, e quindi l’IVA riguarderebbe specificamente solo lui ([[1011]](#footnote-1011)). Di solito però i beni e servizi comprati e venduti sono innumerevoli, con le loro imposte a debito e in detrazione, tutte inserite nella contabilità IVA. L’imposta è quindi liquidata “per masse” di registrazioni a debito sulle vendite e a credito sugli acquisti, di beni e servizi (par.7.6).

*Addebito e detrazione*

Per permettere la detrazione, nelle operazioni b2b o equiparate, il fornitore deve emettere in automatico fattura (par.7.7), applicando l’aliquota al corrispettivo contrattuale, e richiedendo il pagamento dell’imposta al cliente. Nelle operazioni “al dettaglio”, di cui al par.7.7, il cliente consumatore finale invece paga, senza effettuare detrazioni, un prezzo comprensivo di IVA ([[1012]](#footnote-1012)). Nei casi di fatturazione la rivalsa (par.3.5) è quindi “esplicita”, mentre nei corrispettivi al dettaglio l’imposta è compresa nel prezzo ([[1013]](#footnote-1013)).

*Il criterio della “non imponibilità”*

Il criterio della “non imponibilità” prevede invece la non applicazione dell’IVA nelle operazioni b2b, e la sua applicazione si è molto estesa da quando sono state abolite le dogane interne ai paesi UE. In esse, in precedenza veniva applicata l’imposta, successivamente detratta dall’acquirente, garantendo le suddette simmetrie. Con l'abolizione delle dogane, nel 1993, si è dimostrato impossibile gestire tra diversi stati il suddetto meccanismo della detrazione. Fu quindi adottato il criterio della “non imponibilità iva” delle operazioni tra operatori economici residenti in paesi comunitari diversi ([[1014]](#footnote-1014)), come indicato al par.7.4; esso è affidabile nella misura in cui lo è anche l’ultimo stadio della catena distributiva, cioè l’operatore al dettaglio, come nel caso della grande distribuzione. Nella misura in cui la vendita al dettaglio è frammentata tra piccoli commercianti, o peggio ancora venditori ambulanti, che nascondono gran parte dei ricavi, come indicato al par. 3.13, la non imponibilità impedisce l’acquisizione dell’IVA sul valore aggiunto proveniente da imprese strutturate “a monte”, i cui prodotti però arrivano ai consumatori tramite la suddetta inaffidabile rete di dettaglianti. Se infatti le grandi aziende di produzione vendono “senza IVA” a un dettagliante che a sua volta nasconde i propri ricavi, l’intero gettito su quanto è stato evaso al consumo finale svanisce ([[1015]](#footnote-1015)).

*Frodi carosello come rottura delle simmetrie*

Attraverso la “non imponibilità” delle operazioni intracomunitarie , operatori “non strutturati” possono acquisire grandi quantità di merci non gravate di IVA, rivendendole poi con IVA ad operatori strutturati (ad esempio grande distribuzione) consentendo loro la detrazione, ma senza versare l’imposta; si riduce così fortemente l’incidenza economica dell’IVA, con un danno alla concorrenza (par.3.8), che ha per molto tempo turbato mercati importanti, come quello delle apparecchiature elettroniche ([[1016]](#footnote-1016)). L’acquirente non è infatti in grado di controllare, anche volendo, il versamento dell’IVA da parte del proprio fornitore ([[1017]](#footnote-1017)). Una sua connivenza è presumibile quando l’acquisto avviene a un prezzo inferiore a quello corrente, nel qual caso l’unica spiegazione del comportamento del venditore è l’intenzione di intascare l’IVA([[1018]](#footnote-1018)).

Per contrastare queste frodi ([[1019]](#footnote-1019)) si è esteso il criterio della “non imponibilità” ai rapporti interni di molti settori economici, come appunto le apparecchiature elettroniche, ed altri dove era frequente il mancato versamento dell’IVA da parte dei fornitori di aziende strutturate, come ad esempio molti subappalti in edilizia. La detrazione resta, anche in questi settori, per le operazioni “al dettaglio”, dove l’IVA è applicata “in automatico” agli acquisti di piccolo importo, come quelli di un computer o di una stampante. L’esito dell’estensione della “non imponibilità” è la messa in sicurezza del gettito quando gli operatori al consumo finale sono affidabili. Quando essi però non lo sono, il sistema della non imponibilità impedisce di valorizzare il contributo di operatori affidabili nelle fasi precedenti a quella del rapporto col consumo.

*Interrogativi sull’efficienza dell’IVA per tassare i consumi*

Visto il radicamento dell’IVA, come modello, nonostante queste inefficienze, accenniamo appena a modelli alternativi di specificazione contabile del consumo, come la “sales tax”; essa, invece di seguire tutti i passaggi di beni nella filiera “produttiva-distributiva” parte dal controllo del commercio e dei servizi “al dettaglio”, cioè i luoghi di consumo finale, come supermercati, ristoranti, alberghi, linee di trasporto, luoghi di intrattenimento etc.. Essa colpisce quindi solo prestazioni “al dettaglio”, tendenzialmente i “consumi privati”, mentre la tassazione dei consumi pubblici viene eliminata in quanto inutile “partita di giro”, dove lo stato tassa se stesso. Insomma, si tratterebbe di una “imposta sui consumi” che parte dai consumi, e di cui è concepibile la detrazione, come oggi avviene per l’IVA, quando questi piccoli acquisti sono svolti in attività a loro volta produttive. Le forniture su “larga scala”, in quando “business to business” per definizione sarebbero escluse da Sales tax; quest’ultima, in ultima analisi, prende atto pragmaticamente che un’imposta sui consumi è gestibile solo a patto di avere luoghi di consumo fiscalmente affidabili o controllabili, senza accanirsi dove queste condizioni mancano.

### 7.4. L’IVA nei rapporti internazionali e intracomunitari

*Sistema delle dogane e iva nei rapporti extra UE*

I rapporti con clienti e fornitori estranei all'unione europea sono facilmente inseribili nel meccanismo dell'IVA grazie al sistema delle dogane (par.10.7); esse consentono di certificare le esportazioni e di tassare con IVA le importazioni, avviando il meccanismo di detrazione/addebito indicato al paragrafo precedente. L'esportazione dei beni verso paesi extracomunitari è certificata dalla dogana italiana di uscita ed ovviamente non sconta alcun tributo. Al contrario le importazioni sono tassate con IVA in dogana, e l'imposta in questo modo pagata sostituisce quella mancante, per ovvi motivi, nella fattura dal fornitore estero ([[1020]](#footnote-1020)).

*Estraneità delle esportazioni al valore aggiunto tipo consumo*

Le esportazioni verso paesi extracomunitari sono «non imponibili» IVA, con detrazione dell’imposta sui correlativi acquisti, ed eventuale rimborso delle eccedenze, per via dei principi generali delle imposte sui consumi. Queste ultime seguono infatti l’elementare criterio di territorialità del paese del compratore-consumatore finale. Se il consumo avviene all'estero un'imposta sui consumi in Italia non è dovuta , a prescindere dall'esistenza o meno di un'imposta sui consumi nel paese in cui i beni sono destinati, che riguarda solo lo stato estero ed i suoi contribuenti, e non interessa al paese del fornitore.

*Possibilità di acquistare senza IVA*

E’ quindi del tutto conforme alla logica della tassazione sui consumi che, nella misura in cui un operatore economico acquista “con IVA detraibile” e vende all’estero “senza IVA” le detrazioni eccedano l’IVA a debito sulle vendite. Emergono così crediti IVA, da richiedere a rimborso o usare in compensazione (par.3.4). Per evitare tali crediti è consentito, dichiarandolo al fornitore, di acquistare beni e servizi «senza applicazione dell’imposta» fino a concorrenza delle esportazioni dirette dell’anno precedente. Non essendo possibile trasformare il fornitore in investigatore sulla correttezza della posizione globale IVA del proprio cliente, questi acquisti servono spesso ad acquistare i beni senza IVA per rivenderli “in nero” sul mercato nazionale, come indicato al termine del precedente paragrafo 7.3 ([[1021]](#footnote-1021)).

*Problemi connessi alla abolizione delle dogane interne*

Fino al 1993 quanto precede funzionava efficacemente anche all’interno dell’unione europea, fino a che, inseguendo le aspirazioni politiche di cui al par.2.6, le dogane interne all’unione furono abolite, eliminando la possibilità di applicare l’IVA in dogana e quindi di detrarla. E’ stato un passo indietro, rispetto al controllo amministrativo del territorio, che ha confermato il semplicismo “liberista” e “mercatista” dell’Unione già rilevato al par.1.1 per la moneta unica e al par.2.6 sui servizi pubblici essenziali.

*pagamento da parte del fornitore estero*

Questo ha reso necessari una serie di aggiustamenti, a partire dall’obbligo dei fornitori esteri di registrarsi nel paese dei consumatori per versare l’IVA sulle vendite dirette dall’estero, al di là di una modesta franchigia ([[1022]](#footnote-1022)); il fornitore comunitario a consumatori finali di un altro paese comunitario, è insomma tenuto a registrarsi e versare l’imposta allo stato dove risiedono i consumatori, tenendo giustamente ferma, nonostante l'abolizione delle dogane, la tassazione IVA nel paese dove avviene il consumo. Questo vale anche per le vendite via web, dove le famigerate *multinazionali del web* applicano regolarmente l’IVA del paese di destinazione ([[1023]](#footnote-1023)), mentre sarebbe da chiedersi chi controlla entità più piccole e potenzialmente spregiudicate ([[1024]](#footnote-1024)).

*rapporti tra operatori economici e possibili frodi*

Il già menzionato regime della “non imponibilità”, reso necessario dal venir meno delle dogane interne prevede che il cliente comunichi al fornitore dell’altro stato U.E. la propria partita IVA (che funge da “codice di identificazione”), acquistando senza applicazione dell’imposta ([[1025]](#footnote-1025)). La dogana è stata sostituita dalle “comunicazioni” del cliente e del fornitore (c.d. “modelli intrastat”) per cercare di mantenere il controllo tributario del territorio ([[1026]](#footnote-1026)) Anche qui c’è il rischio, già rilevato al termine del par.7.3 che partite IVA estere, formalmente "attive"([[1027]](#footnote-1027)), siano usate a loro insaputa per “mascherare” cessioni senza IVA a chi invece smisterà la merce a dettaglianti che sistematicamente nascondono gli incassi([[1028]](#footnote-1028)).

*possibili rimedi:la detrazione intracomunitaria*

L'unico modo per rimediare "a monte" all'omessa applicazione dell'IVA "a valle", senza dogane interne all'Unione, è lo sforzo amministrativo di estendere il criterio della *detrazione IVA* anche negli scambi di merce *intracomunitari.* Il fornitore comunitario dovrebbe versare l'IVA , o garantirne il pagamento, al proprio paese di residenza che la trasmetterebbe al paese dell'acquirente([[1029]](#footnote-1029)). Con questa sorta di cauzione l'acquisto intracomunitario non sarebbe più un modo per detassare di fatto le operazioni *business to business.* A questo punto l'applicazione dell'IVA "a monte" potrebbe "tappare i buchi" delle vendite non registrate "a valle", riducendo il problema dell'evasione IVA al valore aggiunto creato dai fornitori allo stadio del consumo finale, salvaguardando quello creato dai produttori, distributori e trasportatori "a monte".

### 7.5. Gli operatori economici (“soggetti IVA”) nella determinazione dei consumi e dei redditi attraverso le aziende

***Inutile moltiplicazione degli “imprenditori fiscali”***

Dopo le difficoltà che l’IVA incontra nella specificazione contabile del concetto di consumo, tra “detrazione” e “non imponibilità” può iniziare la trattazione congiunta della determinazione dei consumi e dei redditi ([[1030]](#footnote-1030)). La determinazione di entrambi, ai fini delle rispettive imposte (IVA sui consumi e Irpef-Ires-Irap sui redditi) prende le mosse da un unico insieme documentale, rilevante per entrambi, come detto al par.7.1.

Per entrambi i tributi ritroviamo l'esagerato ampliamento delle posizioni imprenditoriali o professionali, avvenuto dal 1973, considerando “soggetti IVA”, e imprenditori o professionisti ai fini delle imposte sui redditi, anche piccoli commerciali, artigiani e altri esercenti di attività “non dipendenti”, quand’anche basate sul solo lavoro personale del titolare "monoaddetto"([[1031]](#footnote-1031)). L’unico requisito è quello dell’abitualità, cioè della continuatività, mentre gli atti occasionali, senza stabilità temporale, sono irrilevanti ai fini IVA , e inquadrati nelle imposte sui redditi nella categoria residuale dei “redditi diversi” (paragrafo 8.6).

Le attività a contenuto "materiale"[[1032]](#footnote-1032), comprese quelle di servizi (taxista, parrucchiere o agente di commercio) sono considerate d’impresa, mentre dove la componente “intellettuale" prevale rispetto a quella "materiale" (avvocati, medici, architetti etc.), abbiamo “lavoro autonomo” di cui al par.8.1; in tale sede vedremo tuttavia che le differenze sono solo tecnicismi, scientificamente secondari.

*Una definizione confusionaria*

In questo modo, poche migliaia di aziende pluripersonali sono state formalmente equiparate a milioni di operatori economici individuali, costringendo, come rilevato al par.3.1, a precisare di volta in volta, quando si usa la parola “impresa”, se si sta parlando del bottegaio o dell’industriale [[1033]](#footnote-1033). Mettere in secondo piano l’organizzazione, accomunando prestatori di lavoro proprio e organizzatori di lavoro altrui, ha confuso il concetto di "imprenditore" ai fin fiscali, costringendo a precisare costantemente se parliamo di un individuo o di un’azienda pluripersonale.

*confini dell’impresa fiscale*

Da quest’amplissimo e variegato concetto di “impresa fiscale” restano fuori solo le già indicate attività occasionali ([[1034]](#footnote-1034)), le imprese agricole (paragrafo 8.2), gli investimenti di capitale finanziario a titolo di partecipazione o prestito (paragrafo 8.5), le già indicate attività libero professionali e assimilate, determinate, come già anticipato, con criteri molto simili a quelli d’impresa (par.8.1).

*Società come “imprese fiscali”*

La proliferazione formale degli “imprenditori fiscali”, in assenza di aziende, dipende anche dall’inserimento in tale categoria di tutte le società commerciali”, di capitali e di persone, a prescindere dall’attività in concreto svolta, e dall’esistenza stessa di un contenuto patrimoniale ([[1035]](#footnote-1035)).

Quest’inserimento delle società tra le “imprese fiscali”, in virtù della loro mera forma giuridica, ha ulteriormente moltiplicato i “soggetti IVA”; benchè le poche decine di migliaia di aziende pluripersonali operative siano giuridicamente costituite in forma di società, esse sono numericamente irrilevanti rispetto a circa un milione di società senza impresa. Spesso si tratta di società prive di contenuto, in attesa di un possibile futuro utilizzo. Altre volte si tratta di società intestatarie di beni immobili, partecipazioni , imbarcazioni, etc, in modo da spersonalizzare la ricchezza rispetto alla diretta detenzione personale, sostituendo istituti come la fondazione di famiglia o il trust[[1036]](#footnote-1036).

*società non operative: una normativa mediatica*

Da queste finalità, tutto sommato extrafiscali, o fiscalmente innocue[[1037]](#footnote-1037), sono nati equivoci di ogni tipo, tra cui l'ormai pluridecennale regime delle società c.d. “di comodo” ([[1038]](#footnote-1038)), nei cui confronti è presunto un reddito percentuale al patrimonio; è un assurdo sul piano logico della determinazione della ricchezza introdotto per finalità mediatiche ([[1039]](#footnote-1039)), rispetto alle quali nessuno osa alzare la voce, in quanto “le società di comodo” non sono organizzate sindacalmente ([[1040]](#footnote-1040)).

*enti non societari e no profit*

Anche enti non societari, associazioni, fondazioni, enti religiosi, enti pubblici di varia natura possono svolgere attività commerciali “collaterali” a quella istituzionale, didattiche, culturali, assistenziali, ricreative sportive etc.; si pensi alle scuole private o all’ospitalità alberghiera da parte degli enti religiosi. Sono prestazioni che assumono rilevanza IVA ,se “abituali”, a prescindere dal “fine di lucro”, in quanto l’IVA colpisce i consumi, e non i redditi. Per determinare i redditi degli enti non societari valgono i criteri generali delle persone fisiche, senza alcuna semplicistica generale trasformazione in redditi d’impresa come detto sopra per le società. Gli enti non commerciali avranno quindi le varie tipologie di reddito di cui sussistono i presupposti economici, indicate ai par.8.1 ss.

In questa categoria rientra anche il c.d. “no profit”, o “terzo settore”([[1041]](#footnote-1041)) nonché le associazioni politico, sindacali, che perseguono finalità generali, anche ambientali, culturali o "di promozione sociale", si reggono con contributi degli associati, privi di carattere di corrispettività, e quindi estranei al concetto di consumo o di reddito. Questo vale anche quando la partecipazione comporta una qualche utilità della controparte [[1042]](#footnote-1042), ed anche quando c'è un mero “*consumo collettivo privato*”, come nelle associazioni sportive o ricreative; le quote associative, secondo le regole generali, non sono quindi gravate da IVA, in quanto non rappresentano corrispettivi, e l'associazione al tempo stesso non detrae l'IVA sugli acquisti; occorre verificare di volta in volta quando questo consumo collettivo dà invece luogo a una impresa [[1043]](#footnote-1043).

Le attività rivolte al mercato, invece, devono scontare l’IVA sui corrispettivi, anche se sono rese per finalità benefiche e socio assistenziali, altrimenti verrebbe falsata la concorrenza rispetto alla generalità degli operatori economici. Questo può creare debiti IVA, come indicato al par.3.12 perché, pur in assenza di utile o in perdita([[1044]](#footnote-1044)), imponibile IVA emerge per via dei costi di lavoro, spesso provenienti dagli stessi associati, o al limite da volontari.

### 7.6. Ricavi e costi come corrispettivi di “cessioni di beni” e “prestazioni di servizi”.

*Cessioni di beni e prestazioni di servizi*

Sia ai fini dell’IVA che delle imposte sui redditi, entrambe del resto basate sulla medesima documentazione contabile, le operazioni economiche, superando le ben più articolate qualificazioni contrattuali del diritto civile, sono riportabili alle due categorie elementari delle “cessioni di beni” e delle “prestazioni di servizi”; per le cessioni di beni prevale l’obbligazione di “dare”, ad esempio di trasferire la titolarità giuridica di proprietà o altri diritti reali([[1045]](#footnote-1045)). Le prestazioni di servizi sono invece caratterizzate da un obbligo di fare, che può avere diverso contenuto materiale, dal trasporto, alla manutenzione, alla locazione, all’appalto, alla ristorazione ([[1046]](#footnote-1046)) etc..

*Zone grigie e operazioni accessorie*

Come sempre nel sapere umanistico sociale (par.3.9 sull’ambiguità del linguaggio) possono esserci zone grigie tra le due categorie, e talvolta si può discutere se ci si trovi davanti a un bene o a un servizio.

La rilevanza della distinzione riguarda alcuni profili tecnici d’inquadramento tributario, soprattutto le aliquote IVA applicabili, il momento impositivo([[1047]](#footnote-1047)), la formalizzazione documentale, la territorialità (par.7.18), la classificazione dimensionale delle attività ([[1048]](#footnote-1048)), la valorizzazione delle operazioni in corso a fine anno e le rimanenze (par.7.16), la diversa imponibilità come “redditi diversi” (par.8.6) etc.. E’ questa la sede per precisare che alcune prestazioni possono non essere considerate isolatamente quando accessorie a una prestazione principale, come trasporto, posa in opera, montaggio, rilevate ad esempio assieme alla cessione di beni cui si riferiscono, senza autonomia. Le operazioni effettuate in nome proprio, ma per conto terzi, da un intermediario, ad esempio in base a contratti di commissione o mandato, seguono la regole del “doppio passaggio”, cioè sono rilevate “al lordo”, cioè come operazioni distinte di acquisto e di vendita, non nell’ammontare netto dei due (art.2 e 3 decreto IVA).

***Determinazione in base ai corrispettivi e “valore normale”***

Il riferimento normativo ai “corrispettivi” conferma la specificazione delle astrazioni economiche di “ricavo” e di “costo” ([[1049]](#footnote-1049)) in base ai corrispettivi contrattuali risultanti dai documenti già esposti al par.3.3 e approfonditi al successivo par.7.7. Il medesimo corrispettivo rileva, simmetricamente, ai fini delle imposte sui redditi e dell’IVA, come ricavo per il fornitore, e come costo o consumo per l'acquirente. In assenza di corrispettivo monetario, il valore normale serve a determinare l’imponibile, come nei casi di corrispettivo in natura (art.9 tuir e art.11 decreto IVA).

Rispetto ai corrispettivi, il valore normale delle prestazioni sottostanti ha una rilevanza “di controllo”, prima di tutto antievasione; discrepanze ingiustificate tra corrispettivo documentale e valore effettivo della prestazione potrebbero essere indizi di parziale occultamento del corrispettivo o di sua parziale fittizietà, come indicato al par.3.7 sull’evasione ([[1050]](#footnote-1050)).

Sulla rilevanza del valore normale nei rapporti tra società collegate, dove il corrispettivo -benchè veritiero- potrebbe essere determinato in funzione di convenienza fiscale cfr. par.7.19 sul c.d. *transfer pricing*.

*Operazioni “tipiche” e classificazione dell’attività*

I corrispettivi delle operazioni attive sono ulteriormente distinti tra quelli relativi alle operazioni tipiche, oggetto della normale attività dell'impresa ([[1051]](#footnote-1051)); essi costituiscono ricavi ai fini delle imposte sui redditi e "volume d'affari" ai fini IVA ([[1052]](#footnote-1052)), rilevanti come indice dimensionale dell’attività, anche per l’individuazione (par.5.2) dell’ufficio tributario competente; si tratta della classificazione tributaria delle imprese tra grandi contribuenti, medie e infine piccole, soggette agli studi di settore ([[1053]](#footnote-1053)). Si utilizza questo dato in quanto più semplice da calcolare, anche se il valore aggiunto (par.1.8) è più preciso nell’indicare la ricchezza creata per lavoratori, risparmiatori e soci ([[1054]](#footnote-1054)).

*Componenti atipici corrispettivi*

I corrispettivi collaterali rispetto a questi “ricavi tipici” Non ne fanno parte, pur restando se del caso soggetti a IVA e contribuendo a formare il reddito, i corrispettivi occasionali rispetto ai suddetti ricavi “tipici”; si tratta ad esempio dei corrispettivi per la vendita di un bene strumentale, di un terreno, di un'azienda, di un brevetto, di un credito etc.. Si tratta normalmente di corrispettivi per cessione di beni registrati con criterio patrimoniale, con un loro valore di riferimento fiscalmente riconosciuto (par.7.13) e rispetto al quale la cessione comporta componenti reddituali denominate *plusvalenze* o *minusvalenze*; la denominazione cambia a seconda che il corrispettivo ecceda il suddetto valore fiscalmente riconosciuto ([[1055]](#footnote-1055)).

*Componenti atipici “non corrispettivi”*

Ci sono anche elementi, positivi e negativi, rilevanti ai fini del reddito, ma non corrispettivi, e quindi irrilevanti ai fini IVA; si pensi a contributi non corrispettivi, ad esempio pubblici, incentivi, risarcimenti di danni versati o ricevuti,, interessi moratori attivi e passivi([[1056]](#footnote-1056)), perdite per incidenti o insolvenza di debitori, rilevano ai fini della determinazione del reddito: Si tratta spesso di elementi reddituali riconducibili alla categoria residuale delle sopravvenienze attive o passive. Inoltre tutte le componenti reddituali societarie, finanziarie, bancarie, assicurative non rilevano ai fini del consumo e quindi dell’IVA ([[1057]](#footnote-1057)). Come si vede, in una determinazione documentale, il reddito è un’astrazione economica influenzata da molti più elementi di quelli che influiscono sul consumo.

*Principio di attrazione all’attività*

Anche redditi che, per la loro natura oggettiva, sarebbero imponibili in altre categorie, ad esempio di capitale (par.8.5) di fabbricati (par.8.4) o diversi (par.8.6), o non sarebbero rilevanti, vengono attratti nel reddito di impresa. Si tratta del c.d. *principio di attrazione del reddito d'impresa* rispetto ad altre tipologie di reddito ([[1058]](#footnote-1058)); tale principio riguarda le società come tali, mentre per le persone fisiche bisogna distinguere tra “sfera imprenditoriale” e “sfera personale”. Per i corrispettivi riferibili all’impresa in base al suddetto principio di attrazione può rendersi applicabile anche l’IVA, qualora ne sussistano gli altri presupposti.

### 7.7. Rilevazioni documentali delle operazioni (richiamo e integrazione del par. 3.3 su registrazioni, fatture, scontrini, note di credito)

*Rilevazione anonima dei corrispettivi al dettaglio*

Approfondiremo in questo paragrafo le modalità, già accennate al par.3.3 sulla documentazione aziendale su cui si inserisce la determinazione tributaria dei presupposti economici d’imposta, come reddito e consumo di cui al par.1.8.

Partiamo dall’entità più rappresentativa del consumo, cioè dalle singole vendite al dettaglio; di ciascuna di esse viene registrato solo l’importo, cui corrisponde uno “scontrino”, emesso per esigenze organizzative e non necessariamente fiscali ([[1059]](#footnote-1059)). Come indicato al par.3.2, l’azienda non ha infatti bisogno di conoscere le generalità del cliente al dettaglio, a meno che non debba garantirsi della sua solvibilità ai fini del pagamento ([[1060]](#footnote-1060)). Oltre all’annotazione dell’operazione specifica, alcuni settori economici specifici emettono altri documenti, anch’essi spesso anonimi, come i biglietti delle società di trasporti, le polizze d’assicurazioni, gli ingressi del locali.

*Scontrini e ricevute fiscali*

Questa tracciabilità delle vendite fu rafforzata ai fini tributari con le c.d. «ricevute fiscali» e gli «scontrini fiscali», circondati da cautele amministrative sugli acquisti dei blocchetti di ricevute, o da inalterabilità della memoria dei registratori di cassa ([[1061]](#footnote-1061)). Lo scopo è far rimanere traccia indelebile delle relative operazioni, permettendo così il riscontro con le dichiarazioni fiscali, in un tentativo di “esportazione della contabilità” (par.4.5) escluso dopo qualche tempo per la grande distribuzione, della cui tendenziale affidabilità si è preso atto ([[1062]](#footnote-1062)). Scontrini e ricevute fiscali avrebbero potuto avere una certa efficienza come fonte di “indizi contabili” (par.5.9) contro l’evasione da occultamento dei corrispettivi. Intesi in modo formalistico, senza accessi valutativi sul campo, come il c.d. “piantonamento di cassa”, questi istituti hanno dato di sé, e del fisco, solo un’immagine vessatoria, rilanciata da episodi mediatici di sanzioni sproporzionate per omissioni insignificanti ([[1063]](#footnote-1063)).

*Registrazione globale corrispettivi giornalieri e fatture a privati*

Il totale giornaliero delle vendite, in questo modo documentato, viene registrato sui libri contabili (par.7.8), in genere distinto per punto vendita ([[1064]](#footnote-1064)).

Di questo totale fanno parte anche le operazioni effettuate con emissione di fattura verso clienti “non imprenditori”, che desiderano un giustificativo personalizzato per documentare la spesa a terzi ([[1065]](#footnote-1065)), spesso a fini non tributari, o per le detrazioni fiscali personali IRPEF di cui al par.9.3.

Questa fattura (par.3.3) è “emessa su richiesta del consumatore” (art.24 decreto IVA), ed è riconoscibile perché v’è indicato solo il codice fiscale del cliente, non la partita IVA, tipica degli operatori economici. Questa fattura è per il resto analoga a quelle per i clienti operatori economici, di cui diremo tra un attimo ([[1066]](#footnote-1066)).

*Fattura: destinatari informalità e coerenze*

Tra operatori economici, la fattura è un documento commerciale, spesso emesso per richiedere il pagamento di prestazioni già rese ([[1067]](#footnote-1067)). Chi non l’abbia presente può pensare ad esempi nella vita quotidiana, come le fatture per utenze elettriche, telefoniche o del gas; la fattura riporta le generalità dell’emittente, del destinatario, la descrizione della prestazione, le indicazioni sul pagamento e le modalità per effettuarlo, se ancora dovuto, nonché alcuni dati tributari, come partita IVA o codice fiscale, a seconda se si tratti di un operatore economico o meno. Con la fattura il fornitore quantifica al cliente la prestazione e il suo corrispettivo; essa è spesso il primo documento scritto tra le due parti, in quanto il resto dei contatti sono stati solamente verbali. Questa cornice commerciale, che preesiste nei rapporti tra le parti, spiega perché la fattura neppure sia sottoscritta dall’emittente, ma semplicemente redatta su sua carta intestata ([[1068]](#footnote-1068)).

L'idoneità probatoria di questo documento, nei confronti del fisco, non deriva quindi da un suo formalismo intrinseco, ma dalla sua verosimiglianza economica rispetto al contesto in cui si inserisce e dal già indicato inserimento nella serialità procedurale aziendale.

Si addicono quindi alla fattura le riflessioni sopra formulate sulla tradizionale informalità delle prassi aziendali, rispetto alle diffidenze formalistiche (bollature, vidimazioni, futuribili marchiature elettroniche) di cui diremo, al par.7.8. La credibilità della fattura, come prova dei costi, è riscontrabile con gli elementi di fatto che, secondo l'esperienza comune , accompagnano la prestazione ivi indicata.

*Documenti minuti e assenza di documenti*

La fattura è informale, in quanto intestata, ma non sottoscritta (par.3.3), anche se da inizio 2019 deve essere emessa in formato elettronico; ciò è utile per le frodi IVA (par.7.3), ma sproporzionato rispetto alle lungaggini che comporta per le fatturazioni di tipo seriale e per importi modesti ([[1069]](#footnote-1069)).

Il documento rileva ai fini tributari più per giustificare il costo e la detrazione IVA per il destinatario operatore economico, che per documentare il ricavo del fornitore emittente. La fattura deve essere emessa “in automatico”, anche senza richiesta della controparte, salve le suddette "operazioni al dettaglio" ([[1070]](#footnote-1070)); in queste ultime l’acquirente imprenditore è obbligato a richiederla, in modo da non poter giustificare le proprie giacenze di materie prime o merci dicendo di aver comprato “presso commercianti al minuto”.

Chi materialmente effettua l’acquisto indica a chi deve essere emessa la fattura, senza possibilità di controllo da parte di chi la emette, cui non incombono oneri investigativi sull’identità effettiva del cliente, conformemente alla finalità commerciale e non “notarile” delle aziende di cui al termine del par.3.2; la fattura dev’essere tuttavia coerente col resto dell’operazione, vista la natura, l’importo, la prassi di settore, le circostanze, come l’eventuale corrispondenza col fornitore (ordine di acquisto, lettere di trattative, listini), i documenti di trasporto, la bolla di entrata in magazzino dell'eventuale merce, i mezzi di pagamento. Alcune spese di piccolo importo, o sostenute in circostanze particolari, dovrebbero poter essere deducibili anche senza le lungaggini e i formalismi dell’emissione della fattura, come piccole consumazioni, trasporti pubblici e pedaggi autostradali. Lo stesso per le spese sostenute in contesti ambientali (paesi esteri) dove la documentazione è anche meno formale che da noi([[1071]](#footnote-1071)). E’ un riflesso della determinazione dei presupposti economici d’imposta secondo la documentazione redatta ai fini privatistici dei rapporti tra le parti e dei controlli interni dell’azienda, come indicato al par.3.3. Ai relativi sostanzialistici e di ragionevolezza gestionale dovrebbe far riferimento quindi anche il fisco, evitando formalismi e concentrandosi sulle anomalie gestionali spiegabili con un’evasione, secondo i criteri empirico-probabilistici di cui al par.3.8..

*Registrazioni e versamenti*

L’emissione dei documenti non è contestuale alle operazioni materiali da registrare, e può passare un po' di tempo ([[1072]](#footnote-1072)) sia per l'emissione delle fatture attive e la registrazione dei corrispettivi, in genere collegati ai momenti impositivi di cui al par. 7.11; sono eventi che in genere devono essere considerati con riferimento alle liquidazioni IVA (par.3.4 e 7.8) del mese in cui si verificano. Lo stesso accade per le ritenute alla fonte, con riferimento al mese di pagamento, come indicato al par.3.6. La detrazione dell'IVA sugli acquisti segue invece il ricevimento delle fatture passive, ma -trattandosi di una riduzione della somma da versare- può essere anche rinviata dal contribuente fino a un biennio.

*Rettifiche in aumento e in diminuzione*

La visibilità documentale, anziché fisica ([[1073]](#footnote-1073)), dei consumi (par.7.2) consente di dare rilevanza IVA anche ai successivi aumenti di corrispettivo, o alle sue diminuzioni, perché il contratto viene in tutto o in parte risolto; è quindi ammesso, in quest’ultimo caso, rettificare la precedente fatturazione, come pure per rettificare errori di fatturazione o registrazione, entro un anno dall’operazione (art.26 decreto IVA). Le rettifiche in diminuzione, chiamate nella prassi aziendale “note di credito” ([[1074]](#footnote-1074)) e la loro emanazione “con IVA” è fiscalmente facoltativa; esse infatti sono infatti neutre, come le operazioni rettificate, quando avvengono tra operatori economici, e vantaggiose per i contribuenti, quando l’acquirente è un consumatore finale; a quest’ultimo il fornitore restituisce infatti l’IVA, recuperandola dallo Stato riducendo l’IVA a debito ([[1075]](#footnote-1075)).

*mancato ricevimento della fattura*

Se l’acquirente operatore economico non riceve la fattura entro un determinato periodo di tempo (quattro mesi) è obbligato a emettere un documento (c.d. “autofattura”) in cui liquida l’IVA a debito, la detrae e comunica all’ufficio tributario, sotto pena di sanzioni, il fornitore “inadempiente”. Non è un "obbligo di delazione", ma un tentativo di salvaguardare, con la suddetta “autofattura” il meccanismo di "imponibilità-detrazione”.

### 7.8. *Segue*: dai documenti ai libri contabili (richiami e integrazioni rispetto ai paragrafi 3.3-3.4)

*Dai documenti ai libri contabili*

La documentazione aziendale di cui al paragrafo precedente è unica ai fini gestionali e tributari, usata sia per le imposte dirette sia per l’ IVA. Essa viene tenuta assieme archiviandola per materia e per cronologia, e annotando nei libri contabili le caratteristiche salienti di ciascun documento, come le fatture ricevute ed emesse ([[1076]](#footnote-1076)), le suddette distinte giornaliere di incasso dei corrispettivi giornalieri ([[1077]](#footnote-1077)), le documentazioni dei costi “fuori IVA”, le paghe ai dipendenti, i bonifici bancari, i modelli di versamento delle imposte e le altre tracce documentali della vita aziendale.

*Contabilità in partita doppia*

Questi documenti costituiscono il più dettagliato livello di analisi della vita aziendale, ed attraverso di essi è possibile risalire alla documentazione delle varie operazioni, come contratti con le controparti, ordini effettuati e ricevuti, documenti di entrata e uscita dal magazzino, etc.. L’annotazione degli estremi dei documenti nei libri contabili non aggiunge nulla, in sé, alla loro affidabilità e genuinità, ma ne consente il più facile reperimento, per le informazioni necessarie ai rapporti con le controparti private e gli uffici pubblici, compresi quelli tributari. rispetto alle sintesi del bilancio e della dichiarazione dei redditi.

*Sua libertà di forme e di organizzazione*

La registrazione non offre garanzie formali aggiuntive rispetto al documento, in quanto i libri contabili sono tenuti su carta libera ([[1078]](#footnote-1078)). Sono infatti stati giustamente aboliti da alcuni anni i residui e anacronistici obblighi di vidimazione e bollatura iniziale, fino al 2001 previsti per alcune di esse; il lunghissimo mantenimento di questi formalismi anacronistici conferma la mancata comprensione della determinazione degli imponibili attraverso la sistematicità della documentazione gestionale delle aziende in quanto gruppi sociali (par. 3.3).

*Libri contabili e partita doppia*

La registrazione contabile avviene ordinariamente in “partita doppia”, cioè riflettendo gli aspetti economici e quelli finanziari, o i due aspetti finanziari di segno opposto, dell’operazione registrata. Ogni libro contabile si distingue per natura e funzione, ricavo, costo, debito, credito, cassa, cespiti, capitale sociale, riserve, etc. come indicato al par.3.3. Anticamente, quando i conti erano tenuti “a mano”, la partita doppia era anche uno strumento di controllo contro l’esistenza di errori numerici; oggi la contabilità elettronica non sbaglia certo le somme, e la partita doppia serve solo a cogliere due prospettive della stessa operazione; vedremo al par.7.13 le convenzioni con cui si privilegiano gli aspetti patrimoniali, o quelli economici, di alcuni acquisti con utilità intrinseca, ad esempio materie prime o impianti ([[1079]](#footnote-1079)).

Oggi gli addetti amministrativi dell’azienda non servono più a "fare i conti", ma ad occuparsi della acquisizione-emissione dei documenti, della loro classificazione, raggruppamento e conservazione-archiviazione;

Non è un lavoro entusiasmante, come indicato al par.3.2, ma qualcuno lo deve pur fare, prima di tutto per le esigenze gestionali delle organizzazioni pluripersonali, cui segue la riutilizzazione dei documenti per determinare gli imponibili fiscali. Seguono gli obblighi fiscali, come quello di conservare tutta la documentazione, anche facoltativa, posta in essere, fino al termine per l’accertamento della relativa annualità d’imposta ([[1080]](#footnote-1080)).

A questi conti si aggiungono i registri IVA e le scritture di magazzino (par.7.16), nonché le scritture previste dal codice civile, comunque operativamente secondarie, come il libro giornale, scrittura da sempre inutile per l’ordinaria pratica aziendale. Esso era però soggetto a formalità velleitariamente dirette a prevenire alterazioni, ma del tutto scoordinate, inidonee da sempre a raggiungere l’obiettivo, e quindi giustamente abolite nel 2001. A questo punto si potrebbe abolire anche il libro giornale, privo ormai di ogni senso.

Anche il libro degli inventari è addirittura incomprensibile, prima di tutto come senso, visto che duplica la contabilità generale. Eppure nelle aziende questi inutili registri vengono tenuti, senza chiedersene la ragione, per la burocratica tendenza ad "essere a posto”.

La garanzia per il fisco, rispetto all’informalità di molti documenti, è data dalla molteplicità dei riscontri di ciascuna operazione, accompagnata sia da entrate e uscite bancarie, sia da segnalazioni delle controparti (il c.d. spesometro di cui al par.3.6), il carico e lo scarico dal magazzino (par.7.16), i versamenti mensili all’erario e agli enti previdenziali (par.3.4), la visibilità “fisica” di attrezzature e merci e conseguente richiesta di riscontri contabili.

*Esoneri e semplificazioni per piccoli operatori*

Quando i documenti sono pochi, la determinazione degli imponibili in base ad essi è agevole anche senza registrarli sui libri contabili. Per questo a piccoli commercianti e artigiani di piccole dimensioni sono stati concessi esoneri dalla registrazione contabile dei documenti. Sui mutevoli tecnicismi di questi regimi non è il caso di soffermarci in un volume di studio sociale sia pure giuridico; esso deve individuarne solo il punto comune, cioè la determinazione documentale degli imponibili passando direttamente dai documenti alle dichiarazioni fiscali di cui al par.3.4 ([[1081]](#footnote-1081)); su queste agevolazioni si inseriscono anche le determinazioni forfettarie del reddito, soggetto a imposta sostitutiva (c.f. “flat tax degli autonomi, messi anche fuori campo IVA) fino a 65 mila euro di operazioni attive.

Inoltre, alle imprese individuali di dimensioni un po' superiori ([[1082]](#footnote-1082)) e ai professionisti è concesso di usare come libri contabili, anche ai fini delle imposte sui redditi i registri IVA, integrandoli con le entrate e le spese non soggette a IVA ([[1083]](#footnote-1083)), con la c.d. contabilità semplificata. Il suo punto debole è di non rilevare gli aspetti patrimoniali dell’attività, cioè impianti, crediti, debiti, patrimonio netto, i fondi di ammortamento, prelievi dell’imprenditore, etc..

*Dai libri contabili al bilancio: rinvii*

I libri contabili hanno infatti un senso quando i documenti sono molti, ed attraverso i registri è più facile conservarli e individuarli. Gli attuali programmi di contabilità informatica, oltre ad evitare errori, forniscono in qualsiasi momento un c.d. “bilancio di verifica”, che fornisce una prima idea dell’andamento della gestione. Per precisare il risultato economico patrimoniale occorrono però alcune precisazioni, relative agli aspetti valutativi, esistenti per alcuni aspetti anche all’interno di una determinazione contabile. Si tratta delle distinzioni tra costi e consumi, dei criteri espositivi delle operazioni, del momento in cui esse devono essere rilevate, prima del bilancio e delle relative valutazioni (ammortamenti , accantonamenti, individuazione e valutazione rimanenze, su cui parr.7.14 ss.)

### 7.9. L’inerenza nelle imposte sui redditi e nell’IVA: 1) la distinzione tra costi e consumi

*Costi e determinazione differenziale*

Le distinzioni, immanenti nell’”oggetto economico” del diritto tributario, tra “consumi” e “costi” (par.1.8), si ritrovano nella deduzione dei secondi per determinare il concetto (differenziale) di reddito; secondo quanto rilevato al par.7.3 è anche immanente nel concetto di “consumo” l’eliminazione, attraverso la detrazione, di eventuali applicazioni dell’IVA in fasi anteriori al consumo finale. Le attività d’impresa, professionali (par.8.1) e occasionali (par.8.6) hanno una determinazione “analitica” di questa differenza, altrimenti “forfettizzata” (come per l’agricoltura o le locazioni, parr.8.2-8.4) o considerata irrilevante, come per i redditi di capitale (par.8.5) o risolta da altri, come nel lavoro dipendente (par.8.3), dove si presuppone che i costi siano sostenuti dal datore di lavoro.

*“Inerenza”nell’iva e nel reddito*

Nelle suddette attività in cui questa differenza “ricavi-costi” è misurata analiticamente (impresa, professioni etc.), occorre evitare che vengano fatti passare per costi consumi personali, detraendo anche l’eventuale IVA sui medesimi. E’ questa la finalità dei controllo tecnico c.d. “di inerenza”; esso si riferisce al rapporto tra costo e attività d’impresa, non solo tra costo e ottenimento di specifici ricavi; l’inerenza è cioè all’attività, non ai ricavi, e sussiste anche quando essi sono modesti o addirittura mancano, purchè ce ne fosse la concreta possibilità, in una prospettiva imprenditoriale, in una valutazione prospettica di “economicità”.

*relativismo del concetto d’inerenza*

Su questo concetto generale, appartenente ai “presupposti dell’imposta” (come il reddito, par.1.8) non esistono, né servono, indicazioni legislative generali ([[1084]](#footnote-1084)); nelle imposte sui redditi la norma (art.109 Tuir) spesso scambiata per una definizione generale di inerenza si riferisce al diverso problema dei costi relativi a elementi positivi di reddito esclusi da tassazione su cui paragrafo successivo. Anche le disposizioni in materia di IVA, giustamente, presuppongono l’inerenza, anziché definirla. Distinguere tra consumi e costi è spesso molto facile, ma possono esserci zone grigie composte da spese che astrattamente potrebbero anche avere una utilità per l’impresa, come spese di vitto e alloggio (di cui il contribuente afferma la necessità in relazione a viaggi d’affari), di trasporto e per autoveicoli, di rappresentanza, di accessori (computers, valigie), persino di abbigliamento. In questi casi intermedi occorre considerare caso per caso la specifica attività svolta, le sue dimensioni, la sua organizzazione, le sue esigenze promozionali, etc.

*Inerenza tra fatto e diritto*

Un punto fermo è che il controllo dell’inerenza da parte del fisco non può interferire nel merito delle scelte imprenditoriali, purchè genuine ([[1085]](#footnote-1085)); per negare l’inerenza di un costo non basta insomma che l’impresa potesse farne a meno, ma deve risultare – in positivo – che esso rispondeva a finalità personali o comunque extraimprenditoriali ([[1086]](#footnote-1086)). L'inerenza comporta talvolta aspetti “di fatto”, riguardanti l’uso effettivo di determinate prestazioni, come i suddetti beni promiscui alla sfera personale e a quella aziendale, ovvero viaggi, pernottamenti, consumazioni, pubblicazioni, etc.; qui la riferibilità all'impresa, piuttosto che al consumo personale, va valutata con congetture sulle date e sui luoghi di sostenimento di certe spese, dal carattere fortemente probabilistico. Una volta chiariti questi aspetti, nella misura in cui è possibile, essi vanno prospetticamente riferiti all’economicità della conduzione dell’azienda ([[1087]](#footnote-1087)), e alla già menzionata diligenza imprenditoriale ([[1088]](#footnote-1088)).

*Predeterminazioni forfettarie*

Queste valutazioni si accompagnano a talune incertezze, davanti alle quali sono stati spesso introdotti, per alcune spese, criteri legislativi predeterminati. Oltre al desiderio di certezza, sia pure forfettaria, queste limitazioni alla deduzione-detrazione IVA di alcune spese sospettate di uso personalefurono anche considerate strumento di gettito (par.1.9). Gli esempi più diffusi di limiti di legge alla deduzione riguardano le spese per autovetture, telefonia, ristorazione, alberghi, biglietti di viaggio ([[1089]](#footnote-1089)).

*Imposte deducibili*

Le imposte sui redditi, benchè contabilmente siano un elemento negativo del reddito[[1090]](#footnote-1090) sono indeducibili per motivi concettuali, in quanto economicamente *quote di profitto* logicamente successive alla determinazione dell’imponibile[[1091]](#footnote-1091). Altre imposte, ad esempio di bollo, registro, doganali, concessioni governative, etc., sono costi deducibili come tutti gli altri([[1092]](#footnote-1092)).

*Indeducibilità sanzioni*

Non ci sono invece ragioni logiche, ma generiche tendenze repressivo-moralizzatrici, dietro la tendenza amministrativa e giurisprudenziale all’indeducibilità delle sanzioni amministrative; sul piano della determinazione della ricchezza le somme risparmiate o i ricavi conseguiti grazie alle violazioni sono imponibili, e le ragioni del presunto divieto di deduzione sono istintive e illogiche, vagamente di ordine pubblico e generica moralizzazione ([[1093]](#footnote-1093)).

*Remunerazioni dell’imprenditore e degli amministratori*

Per motivi logici è anche indeducibile la “remunerazione” dell’imprenditore individuale, come pure dei suoi familiari, ferma restandone l'intassabilità, per ovvie ragioni di simmetria (par.3.12) in capo ai percettori. La ragione è la mancanza di dualismo tra imprenditore e impresa, che invece riemerge per le società, dove i compensi agli amministratori sono deducibili, e simmetricamente accompagnati dalla tassazione in capo al percipiente, anche qui per le suddette simmetrie.

*Effetti ulteriori sui beneficiari (rinvio)*

Il sostenimento di spese per il consumo di terzi, non è solo indeducibile per l’erogante, ma può comportare un reddito in natura per i beneficiari (spesso soci dell’azienda), che potrebbe essere talvolta accertato in capo a costoro, con i problemi di coordinamento e di doppia imposizione indicati al paragrafo 7.17.

### 7.10. *Segue*: 2) Inerenza e simmetria rispetto ad operazioni attive non soggette tributo (esenzioni IVA e deduzione interessi passivi nelle imposte sui redditi)

*Simmetrie deduzioni e detrazioni*

Un diverso tipo di limitazioni alla deducibilità dei costi, e alla detrazione IVA, discende invece da “simmetrie impositive” (par.3.12) rispetto a operazioni attive irrilevanti ai fini dei rispettivi tributi, in quanto esenti o escluse (sulla differenza, qui non rilevante, paragrafo 1.9). Alcuni elementi attivi possono non essere imponibili coi criteri ordinari, venendo invece esentati, forfettizzati o assoggettati ad aliquota agevolata per ragioni tecniche, agevolative, o un misto delle due[[1094]](#footnote-1094); corrispondentemente viene quindi spesso proporzionalmente limitata la deduzione dei correlati elementi negativi.

*Le operazioni esenti IVA*

Questo fenomeno è innescato dalle operazioni "esenti da IVA", rese necessarie dall’ampiezza della sfera applicativa di un tributo sui consumi basato sui corrispettivi contrattuali (par.7.2); alcune operazioni eterogenee ([[1095]](#footnote-1095)), ma importanti, esprimono un consumo socialmente meritevole, come per la sanità, la scuola, le locazioni abitative, oppure sono prive di un consumo in senso proprio, come per le banche o gestioni assicurativo finanziarie ([[1096]](#footnote-1096)). Per entrambe queste tipologie di attività sarebbe stata un'agevolazione eccessiva la piena detraibilità dell'IVA sugli acquisti([[1097]](#footnote-1097)), pur in assenza di IVA sulle vendite. E’ stato quindi elaborato un meccanismo comunitario, tecnicamente complesso, ma concettualmente intuitivo, secondo cui è indetraibile l’IVA su acquisti utilizzati per svolgere operazioni attive esenti, e soprattutto la detrazione generale è proporzionalmente limitata ad una percentuale data dal rapporto tra operazioni esenti e operazioni totali; visto che le prime sono una parte delle seconde, il rapporto percentuale che ne deriva, c.d. “pro rata generale” di cui all’art.19 bis del decreto IVA, applicato all’IVA totale sugli acquisti dell’anno, ne fornisce la percentuale detraibile.

*Rischio di arbitraggi nelle imposte sui redditi*

Nelle imposte sui redditi il fenomeno è più raro, perché le c.d. “agevolazioni di ricavi lordi” sono ormai rare, anche se nei decenni passati ricordiamo la rilevante esenzione degli interessi su titoli di stato. Proprio quest’esenzione ispirò le disposizioni generali sull’indeducibilità dei costi relativi a ricavi che non concorrono a formare il reddito d’impresa, scambiata erroneamente, come indicato al paragrafo precedente, per una definizione generale di inerenza. Il caso limite è quello in cui un costo e un ricavo simmetricamente si equivalgono, ma il ricavo è esente, e quindi, se il costo fosse deducibile, si avrebbe un risparmio fiscale netto ingiustificato([[1098]](#footnote-1098)); Se due operazioni, positive o negative, economicamente si giustificano a vicenda, e l'una rappresenta la contropartita dell'altra, una asimmetria di regime tributario può provocare "arbitraggi fiscali" di cui al par.3.12. nella fattispecie, i costi relativi a un ricavo escluso da tassazione, graverebbero sul resto dei ricavi imponibili, riducendoli ingiustificatamente[[1099]](#footnote-1099).

Questi limiti alla deduzione non si giustificano invece quando la non imponibilità del ricavo non dipende da agevolazioni, ma è conforme alla logica del tributo, sul piano della determinazione della ricchezza è quello che accade per i dividendi intersocietari e le plusvalenze su partecipazioni sociali, la cui mancata tassazione non ha finalità agevolative, ma dipende da tassazioni in capo ad altri soggetti, come indicato al par.7.17 ([[1100]](#footnote-1100)).

*esenzioni redditi netti o forfettari*

Le suddette asimmetrie non si creano invece per le “esenzioni o forfettizzazioni di redditi”, dove elementi positivi e negativi di reddito rientrano nel medesimo regime[[1101]](#footnote-1101); costi e ricavi sono analogamente e simmetricamente assorbiti da esenzione o forfettizzazione ([[1102]](#footnote-1102)) o per regimi soggetti ad aliquota particolare[[1103]](#footnote-1103); in entrambi i casi infatti sia i costi sia i ricavi rientrano nello stesso regime, senza quindi creare squilibri da correggere.

*Correttezza della piena deduzione degli interessi passivi*

Nella tassazione ragionieristica attraverso le aziende la scelta di tassare gli interessi attivi in capo al percettore ne implica logicamente la deduzione in capo all’impresa erogante ([[1104]](#footnote-1104)). Gli economisti che rilevano una pretesa discriminazione tra deducibilità fiscale degli interessi e l'indeducibilità dei dividendi, trascurano l’imponibilità degli interessi in capo a chi li percepisce; il carico fiscale è analogo[[1105]](#footnote-1105), salva l'eventuale imposta sostitutiva sulle rendite finanziarie, indicata al par.8.5, per i finanziatori persone fisiche[[1106]](#footnote-1106).

*Sospetti e limiti*

Tuttavia c'è il sospetto che, tramite l'interesse passivo, il flusso reddituale venga distolto dalla tassazione societaria italiana e dirottato in paesi a bassa fiscalità, attraverso una catena di creditori e debitori([[1107]](#footnote-1107)); non è un sospetto talmente verosimile e generalizzato da giustificare limitazioni indiscriminate della deduzione degli interessi passivi([[1108]](#footnote-1108)). Oggi la deduzione degli interessi passivi per le società di capitali e assimilate è limitata a una quota percentuale della differenza tra costi e ricavi (Margine operativo lordo); il resto non viene "perduto", ma deve essere riportato agli anni successivi. È una limitazione che non scatta, già per legge, quando l’indebitamento deriva da una capacità di credito propria della società debitrice, come nel caso di fabbricati destinati alla locazione. Tuttavia non è una sistemazione concettuale soddisfacente, e verosimilmente non rimarrà stabile nel lungo periodo ([[1109]](#footnote-1109)).

### 7.11. Il momento impositivo nella tassazione attraverso le aziende (cassa, competenza, irrilevanza delle mere valutazioni e “neutralità”)

*Imposte, liquidità e principio di cassa*

Le astrazioni economiche di cui al par.1.8 (redditi, consumi, etc.) possono essere espresse anche da attività “non liquide”, come immobili o crediti di cui è impossibile prelevare quote per pagare l’imposta ([[1110]](#footnote-1110)).

Si cerca quindi di non costringere il contribuente ad indebitarsi, o impegnare il resto del suo patrimonio, per pagare le imposte, adottando tendenzialmente il c.d. “principio di cassa”, che considera rilevanti gli elementi dell’imponibile quando vengono pagati o incassati.

*Sua imprecisione per le attività imprenditoriali complesse*

Per le attività complesse, soprattutto per le grandi aziende, il principio di cassa, in sé semplice, è troppo grossolano ([[1111]](#footnote-1111)); le loro entrate e le loro sono infatti spesso sfasate nel tempo, con una lunga fase di investimento e di avvio, con spese in impianti, merci , ricerca , marketing, o crediti alla clientela. In questo periodo il principio di cassa porterebbe a perdite, anziché a utili, che invece non sarebbero controbilanciati da elementi negativi sufficienti quando l’attività è avviata e giungono proporzionali ricavi.

*Il principio di competenza per le imprese*

Questo spinge a considerare anche la maturazione giuridica degli elementi imponibili, a prescindere dall’incasso, uniformandosi a quello che fanno le organizzazioni aziendali nei propri bilanci, come vedremo ai parr.7.14 ss. ([[1112]](#footnote-1112)). Si tratta del c.d. “principio di competenza”, da intendersi in senso giuridico, basato sulla maturazione giuridica dei diritti verso le controparti([[1113]](#footnote-1113)), senza stime economiche di operazioni probabili e plusvalori latenti ([[1114]](#footnote-1114)).

I lati negativi di questa rilevanza di crediti e debiti sono il rischio di crisi di liquidità per ricavi a fronte di crediti non incassati([[1115]](#footnote-1115)), perché i debitori sono molto lenti nella tempistica di pagamento ([[1116]](#footnote-1116)) o inadempienti; quest'ultima eventualità richiede la registrazione di perdite su crediti ([[1117]](#footnote-1117)) e discussioni sul loro momento di rilevanza. Per questo, anche nell’ambito del principio di competenza, per molti elementi “secondari” dell’imponibile si fa comunque riferimento al più semplice principio di cassa.

*Correttivi IVA*

Questi problemi di liquidità trovano un correttivo solo per l'IVA, che è dovuta solo al momento dell'incasso del corrispettivo, non alla consegna del bene, quando il cliente è un ente pubblico, notoriamente tardivo pagatore [[1118]](#footnote-1118). Negli ultimi anni (2012) sono stati introdotti correttivi tendenti alla cosiddetta “IVA per cassa”, di applicazione generalizzata([[1119]](#footnote-1119)).

Il mancato pagamento da parte dell'acquirente, accertato giudizialmente, anche a seguito di procedure fallimentari, consente comunque al fornitore il recupero dell'IVA a suo tempo pagata all'erario[[1120]](#footnote-1120).

*Momento impositivo per le cessioni di beni*

I criteri di competenza ai fini delle imposte sui redditi in buona parte coincidono coi momenti di effettuazione delle operazioni ai fini IVA, oppure seguono -per le aziende costituite in forma societaria- i criteri dei principi contabili, come indicato al par.7.14. Le regole fiscali guardano, per le cessioni di beni alla loro consegna o spedizione ([[1121]](#footnote-1121))Per i servizi la fattura è dovuta solo al pagamento del corrispettivo., ovvero all’atto pubblico per i beni immobili; il momento impositivo è differito al successivo passaggio di proprietà quando esso è ancora incerto al momento della consegna([[1122]](#footnote-1122)).

*e le prestazioni di servizi*

Il momento impositivo delle prestazioni di servizi è l’ultimazione nelle imposte sui redditi[[1123]](#footnote-1123), mentre nell’IVA vige il principio di cassa, per evidenti ragioni di semplicità amministrativa([[1124]](#footnote-1124)); se l’emissione della fattura per il servizio viene anticipata rispetto al pagamento, la relativa IVA dev’essere anticipata. Nelle imposte sui redditi, dov’è rilevante il periodo d’imposta, gli vanno imputati “pro quota” i corrispettivi che maturano in proporzione diretta al decorso del tempo, per interessi, canoni di locazione, premi assicurativi; viene così data rilevanza tributaria alle categorie aziendalistiche dei ratei e dei risconti.

*Elementi reddituali senza momenti impositivi*

I suddetti momenti impositivi sono dettati solo per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi, coprendo completamente l’area dell’IVA ([[1125]](#footnote-1125)). Nel reddito d’impresa restano invece senza regole precise gli altri elementi reddituali di cui al par.7.6 ([[1126]](#footnote-1126)). Il criterio tendenziale è quello della “maturazione” e della certezza giuridica, anche se spesso per esigenze di sicurezza operativa la normativa fa riferimento al buon vecchio “principio di cassa”, come per i dividendi e le imposte deducibili.

*Tempistica delle registrazioni*

In corso d'anno le registrazioni contabili seguono l'emissione e il ricevimento dei documenti sottostanti, non il materiale verificarsi delle operazioni cui essi si riferiscono o i suddetti momenti di competenza ([[1127]](#footnote-1127)). L'imputazione a periodo per le imposte sui redditi rileva solo una volta l'anno, per determinare il reddito fiscale, come indicato al par.7.14; a fine anno bisogna cioè registrare le operazioni in corso, per le quali il documento non è ancora redatto o pervenuto, ma si è verificato il suddetto momento impositivo, come indicato al par.7.15.

*correzioni di errori sulla competenza*

Può accadere che, per vari motivi([[1128]](#footnote-1128)), o altre sviste, il contribuente dimentichi la rilevazione di un elemento positivo o negativo di reddito, oppure effettui erroneamente le valutazioni di fine esercizio di cui ai parr.7.15-7.16; in tal caso si potrebbe astrattamente correggere l'errore quando viene rilevato([[1129]](#footnote-1129)), oppure modificare la dichiarazione originaria, effettuando una integrazione o chiedendo un rimborso. La procedura interpretativamente indicata dall'Agenzia delle Entrate è la seconda([[1130]](#footnote-1130)), accompagnata però da una serie di dichiarazioni rettificative che consentono al contribuente di "autoliquidare l'errore” ([[1131]](#footnote-1131)).

### 7.12. Sopravvenienze e competenza (interna ed esterna) nelle imposte sui redditi

*Rilevanza simultanea IVA-redditi di cessioni e prestazioni*

Abbiamo già visto al par.7.6 il generale parallelismo tra rilevanza ai fini IVA e delle imposte sui redditi delle operazioni dietro corrispettivo, rese da operatori economici, tali nel senso di cui al par.7.5., rilevano sotto profili diversi sia ai fini delle imposte sui redditi sia ai fini dell'IVA; esse riguardano dalla parte del venditore ricavi e redditi, e da parte dell’acquirente consumi o costi ([[1132]](#footnote-1132)).

*Sopravvenienze*

Le operazioni dove non è presente questa corrispettività sono invece irrilevanti ai fini dell'IVA, mentre possono concorrere a formare il reddito, come risarcimenti danni ([[1133]](#footnote-1133)), contributi pubblici e privati, perdite da furto o danneggiamento, indennizzi, differenze positive o negative realizzate su crediti e vari altri eventi fortuiti. Questi eventi sono riportati alle categorie delle «sopravvenienze», modificando operazioni già contabilizzate in precedenti periodi d’imposta; sono sopravvenienze “attive” se la modifica è «in meglio e «passive» in caso contrario. E' una categoria concettuale importante, in cui si inseriscono le perdite su crediti, o i proventi per remissioni di debiti, e tutti gli aggiustamenti necessari a riportare simmetria rispetto ai valori fiscalmente riconosciuti, come vedremo al par. 7.13 ([[1134]](#footnote-1134)).

*Competenza interna tra imposte sui redditi e IVA*

La competenza non riguarda solo i suddetti rapporti con controparti esterne, soprattutto fornitori o acquirenti di beni o servizi, ma anche la distribuzione degli elementi reddituali tra i bilanci annuali dell’azienda; in quest’ultimo senso si parla di “competenza interna” (par.7.15), che vedremo per le valutazioni di bilancio relative ad accantonamenti, ammortamenti, perdite presunte, etc.. E’ un concetto pressochè assente nell’IVA, dove l’obiettivo della detrazione, cioè detassare le operazioni intermedie b2b, è raggiunto anche effettuando integralmente la detrazione al momento dell’acquisto, anche per i beni ammortizzabili (par.7.15) e per quelli in rimanenza a fine esercizio, di cui al par.7.16 ([[1135]](#footnote-1135)).

### 7.13. Il valore fiscalmente riconosciuto e l’esposizione in bilancio dei beni di impresa, tra criteri patrimoniali e reddituali

*Determinazione differenziale del reddito*

Le complessità che l’IVA presenta nel neutralizzare le “operazioni intermedie” (par.7.2-7.4), emergono -nelle imposte sui redditi con la distribuzione nel tempo degli elementi reddituali di cui ai par.7.11./7.16. Si tratta delle c.d. “valutazioni di bilancio”, cui è propedeutica la tecnica di esposizione contabile degli acquisti e delle vendite, a seconda della natura del bene; come anticipato al par.7.8., viene sempre esposto in partita doppia l’aspetto finanziario dell’operazione con la controparte, e l’altro aspetto può riguardare la natura economica dell’operazione, cioè costo o ricavo, ovvero la sua componente patrimoniale, rilevando cioè l’entrata o l’uscita dall’azienda del bene acquistato o ceduto.

*Esposizione a patrimonio e a costi-ricavi -rimanenze*

Il primo metodo si chiama rilevazione “a costi, ricavi e rimanenze” e il secondo si chiama rilevazione di tipo “patrimoniale”. Quest’ultima, concettualmente più intuitiva, è utilizzata per gli acquisti e le vendite di impianti, attrezzature, automezzi e beni immobili, che concorrono a ridurre il reddito con le quote di ammortamento di cui al par.7.15 ([[1136]](#footnote-1136)),minusvalenze o plusvalenze rispetto al valore fiscalmente riconosciuto, di cui diremo tra un attimo, dopo aver rilevato il diverso criterio usato per materie prime, prodotti e merci. Questi beni, proprio per la loro importanza e la ripetitività dei relativi acquisti e vendite, non sono registrati col suddetto criterio espositivo “patrimoniale”, ma con quello economico denominato "a costi ricavi e rimanenze", come vedremo al par.7.16([[1137]](#footnote-1137)).

*Il costo come base di partenza*

Entrambe queste modalità di esposizione comportano, sia pure in modo diverso l’esposizione di un valore di riferimento delle attività e passività patrimoniali dell'azienda, denominato “valore fiscalmente riconosciuto”([[1138]](#footnote-1138)). Esso è determinato in linea di principio in base al costo di acquisto ([[1139]](#footnote-1139)), maggiorato di eventuali costi incrementativi, come il trasporto, l'installazione le provvigioni passive, e altri di diretta imputazione. Lo diminuiscono, secondo le note simmetrie di cui al par.3.12, gli ammortamenti e le svalutazioni fiscalmente deducibili (par.7.15), mentre cresce con rivalutazione imponibili o spese incrementative (ad esempio la suddetta ” manutenzione straordinaria). La valorizzazione in base al costo è una convenzione ispirata a un misto di continuità aziendale e di prudenza, formalizzata nei principi contabili; la legislazione tributaria fa da pochi anni un forte riferimento a questi ultimi, anche nella formazione del valore fiscalmente riconosciuto, come vedremo al par.7.14.

*Giustificazione logica e concetto di avviamento*

Questa convenzione del “costo storico” si giustifica nell’appena indicata prospettiva della “continuità aziendale”, perché un’eventuale rivendita di impianti o macchinari non ne ripagherebbe certo il costo([[1140]](#footnote-1140)), che però si presuppone convenzionalmente di recuperare attraverso il contributo di questi cespiti all’attività aziendale ([[1141]](#footnote-1141)). L'esposizione al costo sottintende quindi una continuità dell’attività, mentre in sede di liquidazione i beni dovrebbero essere esposti al più modesto “prezzo di realizzo”; l’esposizione al costo presuppone quindi, anche nei valori dei singoli beni, una componente di “avviamento aziendale”; oltre che prospettive di redditività futura, esso esprime la vitalità dell’azienda, la sua “possibilità di stare sul mercato”, e di essere acquisita da qualche operatore del settore, anche se permanentemente in pareggio o perdita. L’esposizione contabile e di bilancio dell’avviamento diventa autonoma quando l’azienda viene acquistata nel suo complesso (par.7.20) per un prezzo superiore all’insieme dei costi storici dei beni aziendali; in questo caso l’unica giustificazione economica e contropartita contabile del prezzo pagato è la sua iscrizione come «avviamento», in quanto non ha riscontro nei singoli valori dei beni ([[1142]](#footnote-1142)).

*Continuità dei valori fiscali*

I valori fiscali suddetti delle attività e delle passività si trasmettono e si modifica da un periodo d’imposta all’altro, con i meccanismi delle “valutazioni di bilancio” (7.14 ss.); valori fiscali, rimanenze, ammortamenti e accantonamenti, seguono l’intuitiva continuità temporale della tassazione attraverso le aziende ed i collegamenti tra i diversi periodi di imposta, secondo le simmetrie temporali di cui al già citato paragrafo 3.12.Lo scopo di questa continuità di valori , secondo quanto indicato al par.3.12 e al par.7.20 sulle operazioni straordinarie, è di evitare sia doppie imposizioni sia «i salti d’imposta», cioè l’acquisizione “in franchigia fiscale” di maggiori valori senza realizzare componenti positive di reddito*.*

*Momenti possibili di rilevanza fiscale*

Questo “valore fiscale” dell’attivo e del passivo può avere varie forme di rilevanza. Per il valore fiscale dell’attivo, la prospettiva è quella di ridurre l'imponibile futuro, ad esempio attraverso ammortamenti([[1143]](#footnote-1143)), minori plusvalenze o maggiori minusvalenze[[1144]](#footnote-1144), perdite etc. ; le rimanenze sono semplicemente dedotte consumandole per la produzione (par.7.16) oppure eliminandole dal bilancio in quanto deteriorate o obsolete. Il valore fiscale del passivo (debiti e fondi dedotti), al contrario, può dare luogo a sopravvenienze attive imponibili (par.7.6) qualora venga meno in tutto o in parte, ad esempio perché estinto con una somma inferiore al valore nominale.

*Valore fiscale di debiti e fondi*

Anche le passività (debiti) hanno un “valore fiscalmente” riconosciuto, rispetto al quale misurare le successive vicende di pagamento, estinzione, ; ad esempio se un debito viene meno, in tutto ad esempio perché ritenuto insussistente in sede giudiziaria o transattiva, il relativo valore fiscale costituisce elemento positivo di reddito come sopravvenienza attiva[[1145]](#footnote-1145).

Anche i fondi di bilancio hanno un valore fiscalmente riconosciuto, che dipende dal regime fiscale degli accantonamenti o degli ammortamenti con cui furono costituiti.

*Segue: fondi tassati e dedotti*

Se l’accantonamento o l’ammortamento fu fiscalmente dedotto ([[1146]](#footnote-1146)), le utilizzazioni del fondo per altre finalità, anche solo contabili, sono tendenzialmente imponibili.

Se invece il fondo nasce con accantonamenti fiscalmente non dedotti, è liberamente disponibile ai fini fiscali e viene chiamato “fondo tassato”, la cui sua natura giuridica, dal punto di vista tributario, è ormai quella di una riserva, avendo scontato imposte sui redditi ([[1147]](#footnote-1147)).

*fondi in sospensione di imposta e patrimonio netto*

L’inverso di questi “fondi tassati” è invece rappresentato dai c.d. fondi in sospensione d’imposta, che sono parte del patrimonio netto di bilancio, ma non hanno scontato imposte per scelte legislative di vario tipo, riguardanti elementi straordinari del reddito, come plusvalenze sulla vendita di alcuni cespiti, la loro rivalutazione contabile etc. Il fondo è solitamente in sospensione d’imposta a tempo indeterminato ([[1148]](#footnote-1148)); solo alcune utilizzazioni del fondo, ad esempio per la distribuzione ai soci, costituiscono elemento positivo del reddito imponibile della società. A fronte del fondo vengono acquisiti, nell’attivo, valori fiscalmente riconosciuti, che hanno le loro vicende indipendentemente dal fondo. Le altre voci di patrimonio netto sono ormai prive di rilevanza fiscale per l’azienda, in quanto derivano da apporti di capitale, oppure da utili tassati, o non tassabili ([[1149]](#footnote-1149)).

### 7.14. Determinazione dell’imponibile e valutazioni di fine esercizio, tra bilancio e regole fiscali

*Indicazioni di sintesi degli elementi reddituali*

L’esposizione completa, nella dichiarazione tributaria ([[1150]](#footnote-1150)), degli elementi positivi e negativi del reddito, è presente per le sole imprese in contabilità semplificata (par.7.8); per chi si trova in contabilità ordinaria, comprese le grandi aziende pluripersonali di cui al par.3.1, la dichiarazione tributaria prende invece le mosse dal risultato del bilancio redatto ai fini civilistici.

*Derivazione dell’imponibile dal bilancio*

In questi casi, l’apposito quadro **[[1151]](#footnote-1151)** della dichiarazione tributaria parte dal risultato di bilancio (utile o perdita) e quindi espone solo le variazioni fiscali, necessarie per passare dal risultato civilistico a quello tributario, cioè reddito imponibile, o perdita **[[1152]](#footnote-1152)**. L’indicazione di sintesi dei singoli elementi positivi e negativi del reddito non emerge quindi dalla dichiarazione dei redditi, ma si trova nella parte del bilancio denominata "conto economico" o “dei profitti e delle perdite”. L’altro prospetto di bilancio, che riassume beni reali, debiti e patrimonio contabile, si definisce invece “stato patrimoniale” (**[[1153]](#footnote-1153)**). Ognuno di questi due prospetti, riepilogativi dei conti di contabilità generale in partita doppia, quindi “bilancianti”(par.7.8), esprime lo stesso risultato dell’esercizio (utile o perdita) alla data di riferimento del bilancio.

*Rilevanza civilistica del bilancio*

Quest’ultimo è un documento rilevante sul piano del diritto dei privati ([[1154]](#footnote-1154)), cioè nei rapporti tra i soci, i creditori e gli altri soggetti interessati all’azienda ([[1155]](#footnote-1155)); lo conferma il fatto che l’omissione del bilancio sia infatti civilisticamente, e penalmente, sanzionata solo in caso di fallimento ([[1156]](#footnote-1156)).

*bilancio e variazioni fiscali*

Il bilancio non è un “libro contabile”, ma un prospetto che riepiloga i saldi della contabilità “In partita doppia” dove ogni registrazione riguarda un uguale importo in “dare” ed in “avere” ([[1157]](#footnote-1157)). Il conto dei profitti e delle perdite espone l’utile o la perdita di bilancio come differenza tra elementi positivi e negativi del reddito (le astrazioni economiche dei costi e dei ricavi di cui al par.1.8) e lo stato patrimoniale espone lo stesso importo come aumento (se c’è un reddito) e diminuzione (se c’è una perdita) del patrimonio aziendale all’inizio dell’anno.

L’analisi dei costi e dei ricavi si trova quindi nel conto dei profitti e delle perdite, dal cui risultato (ripetiamo utile o perdita) si prendono le mosse per determinare il reddito imponibile nella dichiarazione tributaria (par.3.4). In essa devono essere in genere apportate al risultato di bilancio (utile o perdita), alcune variazioni([[1158]](#footnote-1158)) per giungere all’imponibile fiscale. Tali variazioni possono aumentare il reddito fiscale rispetto al risultato civilistico, nel qual caso si definiscono «variazioni in aumento», ovvero inversamente diminuirlo, nel qual caso si definiscono variazioni in diminuzione; classiche “variazioni in aumento” derivano dall’indeducibilità delle imposte sui redditi imputate al contro economico o da costi non inerenti (par.7.9), mentre variazioni in diminuzione possono derivare da ricavi esenti, dividendi o plusvalenze non imponibili per il coordinamento impositivo tra società e soci (par.7.17), o perché la tassazione è già avvenuta in precedenza, e varie altre simmetrie di cui al par.3.12.

*Le valutazioni di bilancio*

Anche ai fini tributari si pone quindi il problema delle valutazioni di bilancio, per l’imputazione all’esercizio di una quota delle operazioni in corso, come già visto per l’imputazione a periodo e vedremo per ammortamenti, rimanenze, etc. Si è cioè capito che tali valutazioni sono convenzionali, e possono ispirarsi a criteri valutativi diversi a seconda dei diversi destinatari cui si indirizzano, ad esempio la casa madre del gruppo straniero cui la società appartiene, gli organi amministrativi di vigilanza settoriale([[1159]](#footnote-1159)), le istituzioni finanziarie, il fisco, i soci.Per decenni la legislazione tributaria ha regolato con propri criteri la maggior parte di queste valutazioni, in omaggio a esigenze tributarie di precisione, semplicità, certezza dei rapporti, indicate al par.1.8 ([[1160]](#footnote-1160)). Ove questi criteri non fossero stati adottati nel bilancio civilistico, il suo risultato avrebbe dovuto essere adattato nella dichiarazione fiscale col suddetto criterio delle variazioni in aumento e in diminuzione.

*Il diversivo di utilizzarle per le rettifiche*

Per decenni le valutazioni di bilancio sono state una delle più utilizzate contestazioni interpretative sul dichiarato (par.3.10, 5.18 ss.), anche per una certa tendenza aziendale a utilizzarle per differire l’emersione degli imponibili con valutazioni talvolta troppo prudenziali. Non solo si tratta di contestazioni interpretative ([[1161]](#footnote-1161)), ma anche destinate a riassorbirsi nel tempo, perché incidono infatti solo sul momento impositivo di elementi reddituali che prima o poi emergeranno ([[1162]](#footnote-1162)), anticipandone o differendone la collocazione tra un periodo di imposta e l'altro.

*Il rinvio parziale alle valutazioni civilistiche*

Da alcuni anni il diritto tributario rinvia sempre più ai criteri civilistici e ai principi contabili sulle valutazioni di bilancio, Dopo un avvio riservato alle grandi aziende che utilizzavano i principi contabili internazionali (c.d. IAS), oggi per tutte le società, salvo quelle “minori”, la qualificazione delle operazioni, la loro imputazione temporale e classificazione in bilancio seguono anche tributariamente i principi contabili([[1163]](#footnote-1163)). Sarà quindi in base ai principi contabili che bisognerà inserire nella contabilità, ordinariamente basata sui flussi documentali (par.7.8 e 7.11) anche le operazioni avvenute nell’anno, ma per le quali i documenti saranno emessi, secondo la consueta tempistica, con data successiva.

Il rinvio ai principi contabili non opera per la c.d. competenza “interna”(par.7.12), cioè soprattutto ammortamenti, accantonamenti e rimanenze, tutte valutazioni da effettuare in base ai criteri tributari, ancora fortemente basati sul costo, inteso come *valore fiscalmente riconosciuto* nei termini di cui al par. 7.13. I principi contabili sono invece maggiormente ispirati a una logica valutativa, tipica del capitalismo finanziario successivo alla caduta del comunismo, più attento alle quotazioni borsistiche che all’azienda come istituzione e gruppo sociale [[1164]](#footnote-1164).

*Verso una sdrammatizzazione*

Questo rinvio ai criteri civilistici supera l’imbarazzo delle società che, nella diversità di criteri valutativi, cercavano di avere al tempo stesso un bilancio “florido” e un imponibile fiscale modesto ([[1165]](#footnote-1165)). Si sta comprendendo la natura sostanzialmente "formale" delle contestazioni interpretative sui criteri di imputazione a periodo, riguardanti solo una diversa collocazione nel tempo degli elementi reddituali, col rischio provocare doppie imposizioni [[1166]](#footnote-1166).

Oggi questi rilievi si sdrammatizzando e stanno diminuendo di numero, anche perché ci si sta rendendo conto della loro diversità dalle manipolazioni dei conti di cui al par.3.7, che poi si riflettono sul bilancio; non risulta inoltre che gli uffici tributari stiano reinterpretando i principi contabili in chiave tributaria, per formulare contestazioni, come pure si era temuto.

### 7.15. Le valutazioni del patrimonio ai fini del bilancio 1) ammortamenti e accantonamenti

*Ammortamento e “competenza interna”*

Gli ammortamenti di impianti, macchinari, etc., sono uno dei più classici esempi di “competenza interna” (par. 7.11) , dove elementi reddituali emergono per la “valutazione del patrimonio aziendale”; a differenza della “competenza esterna”, cioè dell’imputazione a periodo di rapporti giuridici con terzi, l’ammortamento è un caso classico in cui si valutano elementi ormai presenti nel patrimonio aziendale, in modo da ripartirne i valori fiscalmente riconosciuti tra i periodi di imposta ([[1167]](#footnote-1167)).

Il costo dei beni patrimoniali “strumentali”, come gli impianti e i macchinari, aumentato dei costi accessori e al netto dell'IVA [[1168]](#footnote-1168), costituisce la "base ammortizzabile", da stabilire anche in relazione ai principi contabili, come anticipato sia al par.7.13 sul valore fiscalmente riconosciuto sia al par.7.14 sulla rilevanza di tali principi.

*Raggruppamento cespiti e “de minimis”*

I principi contabili, servendo a qualificare e a classificare gli acquisti, vanno utilizzati anche per raggruppare i beni ammortizzabili, decidendo ad esempio quali servizi (trasporto, installazione,etc.) inserire nel costo, come “base ammortizzabile”. Anche l’individuazione dei beni strumentali “minimi” il cui costo, per esigenze di semplicità, è immediatamente deducibile per intero, avviene attraverso i principi contabili. Quest’ ultimi servono anche a qualificare il bene, stabilendo se sia un fabbricato, un impianto o un terreno, con rilevanze evidenti ai fini tributari [[1169]](#footnote-1169).

Alla base ammortizzabile, calcolata secondo i principi contabili, saranno poi applicate le aliquote percentuali di ammortamento fiscale, stabilite con regolamento (par.2.1) per settore economico e tipo di bene ([[1170]](#footnote-1170)).

*beni immateriali e costi pluriennali*

Questo riferimento ai principi contabili sussiste anche per i beni immateriali, come i diritti di brevetto, di marchio, etc.; il periodo di ammortamento resta invece quello previsto fiscalmente, in base alla durata di utilizzazione prevista dalla legge (brevetti) o dal contratto (art. 103 TUIR).

I costi pluriennali si distinguono dai beni immateriali perché a fronte di essi non esiste alcun bene o diritto provvisto di un proprio valore di mercato e quindi suscettibile di essere alienato a terzi[[1171]](#footnote-1171).

*Spese di manutenzione*

Anche la gestione tributaria delle spese di manutenzione è rimessa ai principi contabili, trattandosi di una questione di qualificazione e classificazione; in base ad essi dovranno essere distinte le spese "incrementative" della vita utile del bene cui si riferiscono[[1172]](#footnote-1172) e quelle ordinarie[[1173]](#footnote-1173). Anche la possibilità di aggiungere le spese di manutenzione al costo del bene cui si riferiscono (c.d. patrimonializzazione), passa attraverso i principi contabili; in questo modo si aumenta il valore fiscalmente riconosciuto del bene (par.7.13), anche ai fini dei successivi ammortamenti.

*accantonamenti*

Gli accantonamenti riguardano l’anticipazione al periodo di imposta di costi destinati a manifestarsi in futuro, e danno luogo ai "fondi dedotti" di cui al par.7.13. Il funzionamento contabile degli accantonamenti è il medesimo già mostrato a proposito dell’ammortamento: la quota di accantonamento costituisce una componente negativa del reddito e il fondo di accantonamento viene costituito tra i conti del patrimonio. Alla base dell’accantonamento c’è un elemento previsionale e fortemente opinabile, perché si riferisce a costi ancora da sostenere, a differenza dell’ammortamento, riferito invece a costi già sostenuti.; c’è quindi una certa diffidenza del fisco verso gli accantonamenti, fiscalmente deducibili solo in casi tassativi ed in percentuali limitate, come per le perdite su crediti (art. 106); queste ultime possono essere poi valutate tenendo presenti gravi presunzioni dell’inesibigilità del credito per inadempimento del debitore. Costituiscono “accantonamenti” solo in senso contabile quelli cui corrisponde un debito preciso, come il TFR dei dipendenti ([[1174]](#footnote-1174)), le fatture da ricevere [[1175]](#footnote-1175), o una prestazione da svolgere in futuro, come per le “riserve tecniche” delle imprese di assicurazioni.

### 7.16. Le valutazioni del patrimonio ai fini del bilancio: 2) rimanenze di beni e servizi

*Beni merce: esposizione contabile e di bilancio.*

Abbiamo già rilevato al paragrafo 7.13 che beni ad elevato tasso di sostituzione, acquistati e consumati in modo ripetitivo([[1176]](#footnote-1176)), non vengono esposti secondo il criterio patrimoniale, tipico degli impianti e degli immobili, ma secondo quello denominato “a costi ricavi e rimanenze”; si tratta, ripetiamo, di materie prime, merci e prodotti finiti, destinati ad essere venduti o consumati nella produzione. Acquisti e vendite di tali beni sono quindi esposti, in un primo momento, trascurando l'entrata nel patrimonio di quanto è stato acquistato, o l'uscita di quanto è stato ceduto ([[1177]](#footnote-1177)).

*La contabilità di magazzino*

La quantità di tali beni, molto importanti ai fini gestionali ([[1178]](#footnote-1178)), è seguita attraverso la contabilità “di magazzino”, una registrazione cronologica, tenuta a quantità (non a valore), fiscalmente obbligatoria per tutte le imprese di una certa dimensione [[1179]](#footnote-1179) ; questa contabilità registra i “carichi” e gli “scarichi” di merce, ad esempio per vendite o prelievi destinati alla produzione.

*Inventario contabile e inventario fisico*

Tale contabilità esprime, durante tutto il corso dell’anno, una “giacenza teorica di magazzino“, chiamata anche “inventario contabile”; consultando la contabilità di magazzino si rinviene cioè la disponibilità teorica delle relative merci; a tali rilevazioni potrebbero però essere sfuggite distruzioni, dimenticanze([[1180]](#footnote-1180)) o persino furti, Per questo le risultanze dell'inventario contabile sono oggetto di verifiche aziendali a campione attraverso «inventari fisici», cioè materiali conteggi di tipologie di merci in giacenza, e confronti con quanto risulta dalla contabilità di magazzino. È un monitoraggio che si può svolgere in corso d’anno, anche se concentrarlo verso la fine esercizio, per la valorizzazione in bilancio delle rimanenze, rende meno probabile l'accumulazione di successivi errori nelle registrazioni di magazzino [[1181]](#footnote-1181).

*Rilevanza delle rimanenze ai fini del reddito*

A fine esercizio occorre valorizzare le quantità di beni in rimanenza ed esprimerle in bilancio. Le rimanenze rettificano, a fine esercizio, le registrazioni dei ricavi e dei costi relativi ai beni in esame, chiudendo il ciclo della registrazione, secondo la già indicata formula "a costi ricavi e rimanenze". Senza questo aggiustamento, il reddito dei periodi in cui si accumulano le rimanenze verrebbe depresso a favore del reddito dei periodi in cui i beni vengono venduti([[1182]](#footnote-1182)).

*raggruppamento e valorizzazione dei beni in rimanenza*

Visto che le rimanenze sono gestite in modo ripetitivo, in serie e per masse, vanno di solito raggruppate concettualmente in “categorie omogenee”, cioè formate da beni con caratteristiche e valori comparabili ([[1183]](#footnote-1183)). Ad ogni unità di prodotto deve essere poi attribuito un valore, il che in genere avviene secondo medie statistiche, dividendo il costo complessivo, determinato nella "contabilità industriale " per la quantità acquistata o prodotta ([[1184]](#footnote-1184)). Trattandosi di qualificazione e classificazione, è normale che anch’essa segua, come indicato ai paragrafi precedenti, i principi contabili, anziché le norme tributarie.

*Gli elementi del costo*

Il calcolo del costo di prodotto tiene conto dei costi diretti, come materie prime consumate e tempi di lavoro tecnico, energia, ammortamento dei macchinari industriali e altri elementi tenuti in considerazione dalla suddetta "contabilità industriale", detta anche "contabilità dei costi", e che ogni azienda personalizza a seconda dei beni o servizi che produce[[1185]](#footnote-1185). Questa divisione e la determinazione di un costo medio viene effettuata per ogni periodo di imposta, dando un "costo medio per ogni anno di acquisizione dei beni.

*Riferimenti temporali delle giacenze*

Manca in questo modo una valorizzazione degli specifici beni fisicamente in rimanenza, e a questo fine la convenzione più precisa sarebbe valorizzare le merci in rimanenza secondo i costi medi dell'ultimo anno (metodo c.d. FIFO). Un diverso criterio, più prudenziale in periodi di inflazione, è invece quello di valorizzare le merci ai costi più vecchi (c.d. “LIFO”[[1186]](#footnote-1186)). C'è insomma la convenzione di mantenere la valorizzazione delle rimanenze, anche se fisicamente i beni sono cambiati, secondo i costi medi ricevuti all'inizio dell'esercizio, valorizzando solo eventuali eccedenze ai costi medi dell'anno[[1187]](#footnote-1187). Si formano così stratificazioni di valori per anni di formazione, cui -in periodi di inflazione- corrisponde una inferiorità del valore contabile delle rimanenze rispetto al valore di acquisto in quello stesso periodo[[1188]](#footnote-1188).

*Svalutazioni delle rimanenze*

La svalutazione delle rimanenze è invece ancora ispirata dai criteri tributari, non trattandosi più di qualificazione o classificazione, ma di “valutazione”; essa è ammessa quando il prezzo di mercato scende al di sotto del costo; in questo caso l’intera categoria omogenea può essere valutata in base al prezzo di mercato, comprese le stratificazioni annuali per cui ciò dovesse comportare una rivalutazione, anziché una svalutazione.

*rimanenze di servizi*

Si valutano in base al costo anche i servizi in corso di esecuzione al termine dell’esercizio) ([[1189]](#footnote-1189)); se invece la prestazione ha un tempo di esecuzione ultrannuale (grandi appalti) la valutazione avviene al prezzo contrattuale, e deve essere effettuata (art. 93 TUIR) in base alla quota parte di corrispettivi pattuiti proporzionale ai lavori già svolti. Per questi servizi ultrannuali, quindi, la quota di profitto connessa al servizio stesso viene imputata, pro quota, a ciascun esercizio in proporzione della quota di lavori in esso svolta, senza attendere l'ultimazione dell'opera.

### 7.17. Coordinamento tra tassazione delle società e dei soci

***Tassazione immediata del reddito per le imprese individuali***

Gli imponibili possono scontare regimi in parte diversi anche in relazione alla forma giuridica dei soggetti in cui si collocano([[1190]](#footnote-1190)), come visto al par.7.5 dove la forma giuridica "società di capitali" attrae nel regime IVA atti che, se effettuati da altri soggetti, non lo sarebbero. I redditi sono attribuiti direttamente al titolare se realizzati da un’impresa individuale (par.7.5), anche per la parte rimasta presso l’azienda e non affluita alla sua sfera di consumo personale ([[1191]](#footnote-1191)). Si tratta infatti di una eventualità remota, e comunque di importo limitato, che non giustifica la complessità di allestire coordinamenti impositivi come quelli che vedremo tra un attimo tra società e soci([[1192]](#footnote-1192)).

Sarebbe quindi troppo complesso, ed antieconomico sui presupposti in precedenza indicati, considerare normativamente la possibilità di "mancata distribuzione del reddito" per attività di piccolo commercio al dettaglio e artigianali, dove prevale la figura del titolare.

*imprese familiari e società di persone*

Anche eventuali redditi attribuiti ai collaboratori familiari di imprese individuali sono imputati direttamente ai collaboratori; la tassazione di tali redditi è quindi trasferita dall’imprenditore al “parente collaboratore” ([[1193]](#footnote-1193)).

Il criterio è simile per le società di persone, dove esiste un dualismo società-soci, disatteso però per l’imposizione sui redditi; questi ultimi sono infatti imputati ai soci, con un criterio molto simile a quello indicato sopra per le imprese individuali, indipendentemente dalla sua effettiva distribuzione, nelle percentuali di partecipazione ([[1194]](#footnote-1194)). Anche in questo caso la successiva percezione degli utili è fiscalmente irrilevante in quanto la tassazione era già stata anticipata nel modo suddetto. Nella stessa proporzione si imputano le perdite della società, le ritenute d’acconto, etc. (art. 5 TUIR).

*Necessità di coordinamento più generali*

Quando però si tratta di società di capitali, disattendere la società, imputando i redditi ai soci, è molto meno accettabile, ed è una facoltà lasciata ai contribuenti, a condizioni molto ristrette, qualora i soci siano pochi ([[1195]](#footnote-1195)). Qui non c’è infatti adeguata immedesimazione, neppure “economico-sostanziale” tra soci e società, ed occorre quindi decidere in quale momento tassare i relativi flussi reddituali. Un punto fermo è l'assurdità economica, e anche giuridica ([[1196]](#footnote-1196)), di un aggravio fiscale per il solo fatto che i redditi sono prodotti in forma societaria anziché personalmente. E' un'applicazione del tendenziale principio di neutralità della tassazione rispetto alle forme giuridiche in cui sono incanalate le astrazioni economiche di cui al par.1.8. ([[1197]](#footnote-1197)).

*Tassazione in due tempi dei redditi di società di capitali*

Il coordinamento italiano, e della maggior parte dei paesi sviluppati, si basa su due livelli di tassazione, uno sulla società al momento della produzione del reddito ([[1198]](#footnote-1198)) e uno sul socio al momento della percezione dell'utile da parte del socio persona fisica; i dividendi tra società sono invece sostanzialmente neutri ([[1199]](#footnote-1199)), in quanto si tratta di un passaggio intermedio verso il percettore finale. L’imponibile di quest’ultimo viene però ridotto per tener conto della tassazione già avvenuta sulla società([[1200]](#footnote-1200)); ne risulta un carico tributario complessivo corrispondente grossomodo a quello applicabile se il reddito fosse conseguito direttamente, senza l'interposizione della società ([[1201]](#footnote-1201)).

*Plus-minus valenze su partecipazioni*

Il socio può però realizzare redditi o perdite dalla partecipazione nella società non solo tramite dividendi, ma anche cedendo in tutto o in parte le quote sociali, e realizzando plusvalenze o minusvalenze. L’attuale coordinamento impositivo tra società e soci, concentrando l’imposizione sulla società, considera in linea di principio fiscalmente irrilevanti, cioè rispettivamente non imponibili o indeducibili, le plusvalenze e le minusvalenze realizzate sulle quote sociali da un socio operatore economico (art. 87 TUIR). Viene quindi impedita l’attribuzione a società di valori fiscalmente riconosciuti (par.7.13) provenienti dai soci, con un carico fiscale inferiore, ad esempio perché “non residenti” (“gruppi multinazionali”) oppure persone fisiche ([[1202]](#footnote-1202)).

*Partecipazioni speculative e altre eccezioni*

A questo criterio generale derogano alcune ipotesi, come le partecipazioni-merci ([[1203]](#footnote-1203)), di cui l’esempio classico è il “trading” in borsa di azioni quotate, che danno luogo a plusvalenze o minusvalenze imponibili o deducibili nei modi ordinari. Analoghe deroghe, di cui uno studio giuridico sociale può non approfondire le (deboli) ragioni riguardano le partecipazioni detenute per breve periodo (meno di un anno), in società senza impresa o in società immobiliari([[1204]](#footnote-1204)). Questa sorta di doppio regime di circolazione delle partecipazioni, concettualmente ambizioso, intralcia talvolta le correlazioni della determinazione degli imponibili, indicate ai parr.3.11 /3.12, ma ripetiamo che sono contingenze tecnicistiche.

*trasmissione delle perdite intragruppo*

L'indeducibilità delle minusvalenze su partecipazioni rende necessari altri strumenti per tener conto delle perdite di singole società che fanno parte di gruppi societari ([[1205]](#footnote-1205)). Per evitare di spingere i gruppi a trasformarsi in società uniche "multidivisionali" ([[1206]](#footnote-1206)), è stata prevista l'opzione per una diversa rilevanza di tali perdite, mediante il c.d. “consolidato fiscale”([[1207]](#footnote-1207)); la società capogruppo può cioè presentare una dichiarazione dei redditi in cui gli utili e le perdite delle società controllate si sommano algebricamente, compensandosi tra di loro [[1208]](#footnote-1208). Dove manca il controllo, analogo trasferimento delle perdite è possibile optando per la c.d. “trasparenza fiscale” delle società di capitali, analoga a quella descritta sopra per le società di persone.

*utili extra bilancio*

Le suddette necessità di coordinamento tra società e soci si pongono anche per l'accertamento di ricchezza non registrata, da parte di società di capitali, acquisita direttamente dai soci a titolo di utili extra bilancio (par.3.7 sull’e 6.13 sulle sanzioni). In questo caso però il criterio di coordinamento "società soci" è diverso, e si basa sullo scomputo dell’imposta accertata e pagata dalla società dal reddito accertato in capo ai soci ([[1209]](#footnote-1209)).

*Rapporti con l’inerenza ed enti non societari*

La necessità dei coordinamenti in questione riguarda concettualmente tutti i redditi erogati tramite società. Quando queste ultime pagano spese di consumo di terzi, non inerenti (par.7.9) erogano in realtà redditi ai percettori, da tassare anche nei loro confronti. La stessa doppia imposizione avviene ogni volta che viene negata alla società la deduzione fiscale di compensi tassati in capo ai percettori ([[1210]](#footnote-1210)).

Un’altra questione logica generale riguarda gli enti diversi dalle società, per i quali può porsi, in termini identici, il problema del coordinamento impositivo trattato in questo paragrafo. Mi riferisco ad esempio a redditi percepiti per il tramite di fondazioni o trusts, che oscillano tra una doppia imposizione oppure un’imposizione solo sull’ente erogante, non accompagnata da quella sul beneficiario, con un salto di imposta, per fortuna non molto diffuso, vista la modesta utilizzazione del trust ([[1211]](#footnote-1211)).

### 7.18. Collegamento dei redditi al territorio nazionale: criterio della produzione, della residenza e relativo coordinamento contro doppie imposizioni

*Collegamento territoriale delle imposte*

Abbiamo già visto che le imposte sono una manifestazione di sovranità, di un pubblico potere, normalmente collegato a un territorio([[1212]](#footnote-1212)); serve quindi, ai fini di qualsiasi imposta, un collegamento tra astrazioni economiche e territorio statale, secondo criteri previsti dalla relativa legislazione, denominati in senso ampio "criteri di collegamento” ([[1213]](#footnote-1213)); essi delimitano, per qualsiasi tributo, la sfera territoriale di sovranità fiscale (c.d. “tax jurisdiction”), da coordinare eventualmente con quella di altri paesi, attraverso le convenzioni internazionali sul tema, di cui si dirà oltre.

*Luogo di consuno e di produzione*

Abbiamo già visto ai parr. 7.3-7.4, in materia di IVA, che la sovranità fiscale in materia di imposte sul consumo spetta al paese dell’acquirente ([[1214]](#footnote-1214)); il reddito da attività di produzione o commercio di beni guarda invece al paese in cui è svolta la relativa attività, cioè quello in cui il medesimo è prodotto, tendenzialmente quello del fornitore ([[1215]](#footnote-1215)). Ciò comporta che la mera esportazione di merci in un paese non radica in esso redditi imponibili, salva l’esistenza in esso di una qualche struttura del fornitore, denominata “stabile organizzazione”. .

*Stabile organizzazione aziendemultinazionali*

Quest’ultima è una struttura materiale o personale, senza autonoma soggettività giuridica, appartenente direttamente allo stesso soggetto estero, ma fisicamente ubicata in un diverso stato; esso assoggetta a imposte sui redditi quelli prodotti dalla stabile organizzazione, come se fosse un’articolazione fiscalmente indipendente (“terza”) rispetto al resto del soggetto di cui fa parte ([[1216]](#footnote-1216)). Se ne parla molto da quando internet ha reso possibile la vendita a distanza, con una vetrina informatica e un contatto diretto via web coi consumatori. Questi “giganti del web” vendono dall’estero, applicando regolarmente l’IVA nel paese dei clienti, ma gli stati di questi ultimi sostengono che anche il reddito del fornitore informatico è in parte prodotto nel loro territorio. Invece di fantomatiche “web tax” si tratterebbe di adattare all’economia digitale il concetto di “stabile organizzazione”; una parte del reddito commerciale viene infatti dall’interazione diretta, in rete, di cliente e fornitore, che era inconcepibile quando furono redatte le convenzioni contro le doppie imposizioni.

A parte questi temi contingenti, la configurabilità di una stabile organizzazione va esaminata caso per caso, in base ai beni materiali, al personale e ai rapporti giuridici con cui l’impresa non residente esercita l’attività in Italia. Senza dilungarsi su tecnicismi casistici non configura stabile organizzazione, oltre che la mera vendita di beni dall’estero (salvo il suddetto discusso caso del web) , anche la prestazione di servizi senza installazioni durevoli[[1217]](#footnote-1217). Possono invece darvi luogo depositi, agenti di vendita, cantieri di lunga durata, etc.

*Le società indipendenti dei gruppi multinazionali*

Anche per evitare queste incertezze, segmentare i ruoli paese per paese, evitare responsabilità sovranazionali in caso di gravi incidenti in un paese, i gruppi multinazionali, pur considerando se stessi come un’unica grande azienda unica a livello mondiale, si frammentano generalmente in società giuridicamente autonome, ai sensi della legislazione dei singoli paesi in cui operano; le stabili organizzazioni vengono adottate solo, come modello organizzativo, solo quando l’attività è molto integrata, come nel trasporto aereo o nel credito bancario. Le multinazionali manifatturiere o commerciali si articolano invece in società controllate giuridicamente autonome (c.d. “subsidiaries”), che determinano il proprio distinto reddito nel paese dove sono ubicate, distribuendo poi dividendi ai soci ([[1218]](#footnote-1218)).

*Altri criteri di collegamento reddituali-rinvio*

Gli altri criteri di collegamento territoriale per le imposte sui redditi, dipendono in genere dal tipo di attività o cespite, e quindi è meglio parlarne quando esamineremo le attività sottostanti. si pensi ad esempio all’ubicazione di un immobile affittato, al luogo di svolgimento di una prestazione lavorativa, al soggetto che eroga un reddito finanziario (un interesse attivo), etc.

*Residenza, possibile doppia imposizione e rimedi*

Qui è meglio generalizzare invece il concetto generale di possibili doppie imposizioni internazionali sui redditi, che dipendono dall’adozione -pressochè generalizzata- anche del criterio dell’imposizione in base alla residenza del titolare; al criterio "reale" del luogo di produzione del reddito, si affianca infatti un criterio personale secondo cui i residenti di un determinato stato sono tassati sui redditi ovunque prodotti (c.d. Worldwide income taxation»). Questo parallelismo comporta in automatico un problema di coordinamento quando il reddito è prodotto in un paese diverso da quello di residenza del titolare. Le norme interne e i trattati internazionali cercano di evitare quest’effetto in linea di principio detraendo dalle imposte dello stato della residenza le imposte estere pagate nel paese di produzione del reddito; benchè chiamata "credito di imposta"([[1219]](#footnote-1219)), questa tecnica si risolve in una detrazione, in quanto al massimo azzera la tassazione del paese della residenza ([[1220]](#footnote-1220)), provocando una tassazione con l’aliquota più elevata tra quelle dei due paesi coinvolti.

*Segue:l’esenzione e i possibili abusi*

Le complessità connesse al credito di imposta spingono molti trattati bilaterali contro le doppie imposizioni, a utilizzare il diverso criterio dell’esenzione, dove uno dei due stati esenta il reddito, sul presupposto che l'abbia tassato l'altro; questo accade quando il paese della fonte (quello in cui viene prodotto il reddito) si astiene dalla tassazione nel presupposto che esso venga tassato nello stato della residenza; altre volte, più raramente, è lo stato della residenza che lascia l’imposizione a quello della fonte. La tassazione nell’altro stato può però in concreto non avvenire, per altre motivazioni interne allo stato che dovrebbe tassare. Può nascere così l'effetto contrario alla doppia imposizione, cioè l’oggettiva "doppia esenzione", con asimmetria spesso dovuta alla diversa definizione dei flussi di reddito nei due paesi; ad esempio il paese della fonte del reddito lo considera "interesse", e non lo tassa, mentre il paese dov'è residente il percettore non lo tassa neppure lui, considerandolo "dividendo"([[1221]](#footnote-1221)).

*Residenze di comodo ed esterovestizioni*

I conflitti tributari tra stati non riguardano solo lo sfasamento tra imposizione in base alla produzione del reddito ovvero alla residenza. Possono esserci infatti anche conflitti di residenza, dove entrambi i paesi considerano loro residente un determinato soggetto; in proposito le convenzioni contro le doppie imposizioni contengono regole per risolvere i conflitti, provocati dalla globalizzazione, dai flussi migratori, dal lavoro all’estero etc. Accanto ai problemi seriali, “di massa”, di attribuzione della residenza ([[1222]](#footnote-1222)), ci sono anche tentativi di elusione fiscale, per non dire di simulazione. Qualcuno ricorderà personaggi famosi (sportivi, attori, cantanti, scrittori e altri percettori di redditi di fonte estera) che riuscivano a farsi riconoscere residenze formali da stati a bassa fiscalità, in modo da evitare la forte tassazione in Italia, paese di residenza effettiva, dei redditi di fonte estera., ma restavano di fatto per la maggior parte del tempo e delle relazioni personali sul nostro territorio.

Per le società, “entità legali”, senza una sfera affettiva e personale [[1223]](#footnote-1223), si pone il diverso problema della c.d. “esterovestizione”, concetto di origini valutarie ([[1224]](#footnote-1224)); nell’era della globalizzazione e della mobilità finanziaria questo concetto di “esterovestizione” è stato usato dal fisco per attrarre in Italia la residenza di società estere quando il socio è italiano, attribuendogli un ruolo economicistico di direzione effettiva. E’ una contestazione sensata quando la società è solo un interposto fittizio, come accade per tante società di paradisi fiscali praticamente acquistabili su internet. Negli altri casi, appiattire la società sul socio appare discriminatorio, anche lesivo delle libertà europee, dovendosi casomai disconoscere eventuali vantaggi fiscali indebiti attraverso accertamenti antielusivi ([[1225]](#footnote-1225)).

### 7.19. *Segue*: simmetrie fiscali e rapporti internazionali, concorrenza fiscale dannosa, transfer price, *cfc*.

*Operazioni intermedie, simmetrie e controparti estere*

La determinazione contabile degli imponibili e le sue “simmetrie” valgono anche quando la controparte del soggetto italiano è un operatore economico estero. Le controparti estere sarebbero altrimenti irragionevolmente discriminate, anche in relazione ai principi comunitari di cui al par.2.6. Quindi, ad esempio, i costi ed i valori fiscali di cui al par.7.13 devono essere riconosciuti, per l'azienda italiana acquirente, anche se ad essi corrisponde un ricavo di fornitore estero.

*Cautele contro abusi*

Tutti i paesi contengono però cautele contro l’abuso “elusivo” (par.3.10) di queste differenze di regime fiscale per delocalizzare gli imponibili ridurre la tassazione. L’uso “elusivo” sussiste quando le relazioni societarie con le controparti sono palesate, mentre rinviamo al par.3.7 sull’uso evasivo, basato sull’utilizzo di prestanome e teste di legno ([[1226]](#footnote-1226)). Anche nel già indicato schema “trasparente” dei gruppi multinazionali, articolati in tante società giuridicamente indipendenti([[1227]](#footnote-1227)), c’è infatti la tendenza ad allocare costi a società di paesi con aliquota fiscale maggiore, da parte di società del gruppo ubicate in paesi con aliquota fiscale minore ([[1228]](#footnote-1228)). La circolazione delle attività economiche è infatti molto più agevole, come indicato ai parr.2.6, 3.11 e 5.6, che quella dei controlli (par.5.6).

*Prezzi di trasferimento e valore normale*

E’ inoltre del tutto normale che i corrispettivi per beni e servizi tra società del gruppo siano essere determinati anche in funzione di una logica “perequativa”, di “solidarietà di gruppo”, sostenendo le società bisognose di aiuto a carico di quelle più floride, diversamente da quanto accadrebbe tra imprese indipendenti([[1229]](#footnote-1229)). Tra queste società del resto non esiste un genuino contrasto di interessi, e tutti i paesi sviluppati si cautelano prevedendo che ai fini delle imposte sui redditi i rapporti intragruppo con società estere siano valorizzati non già in base a tale corrispettivo, ma al valore normale della prestazione sottostante. È una disposizione di cautela fiscale, che scatta anche quando l’adozione di un corrispettivo diverso dal valore normale è dettata da ragioni finanziarie, commerciali o comunque extrafiscali, ed anche quando la controparte risiede in un paese con aliquote fiscali maggiori delle nostre ([[1230]](#footnote-1230)); il corrispettivo potrebbe essere così determinato non per vantaggi tributari, ma per indirizzare gli utili o le perdite dove conviene all'azienda multinazionale nel suo complesso.

*segue. Dissensi ed accordi tra stati*

Queste correzioni innescano anche conflitti tra uffici tributari di stati diversi, competenti per società diverse della stessa multinazionale: il calcolo del valore normale da parte dell’ufficio tributario di una nazione, può risultare eccessivo per l’ufficio tributario dello stato dove ha sede la controparte. In questi casi il contribuente può presentare istanza perché gli stati concordino un prezzo che escluda tassazioni dello stesso imponibile in paesi diversi. Le modalità più usate per creare flussi di reddito verso paesi a fiscalità agevolata riguardano elementi patrimoniali meno legati al territorio, come liquidità, brevetti, marchi e altra proprietà intellettuale, come accade per le società ad alta tecnologia ([[1231]](#footnote-1231)).

*concorrenza e lealtà fiscale tra stati manovre generali sulle aliquotei*

Il problema non riguarda però solo “paradisi fiscali”, ma anche paesi di grandi dimensioni, interessati alla “concorrenza fiscale” già indicata al par.2.6 sull’Europa. Essa è del tutto legittima se basata su riduzioni generalizzate di imposte, che riducano la combinazione generale tra "stato" e "mercato". E’ quindi del tutto legittima la tendenza di tutti gli stati dell’unione europea, come di tutti i paesi occidentali, ad abbassare l'aliquota dell'imposta societaria ([[1232]](#footnote-1232)), spostando la tassazione dalla società ai soci, al momento della percezione del dividendo, secondo lo schema di cui al par.7.17; lo scopo è attrarre investitori esteri ([[1233]](#footnote-1233)) a costo zero, come perdita di gettito sui propri operatori economici[[1234]](#footnote-1234).

Qualche volta regimi in teoria generali, cioè applicabili anche all’interno del paese, si rivolgono di fatto a investitori esteri, in quanto le aziende residenti sono poche per ragioni geografiche e dimensionali, come per Lussemburgo, Malta o Cipro; per questi paesi, la perdita di gettito di una mitigazione generale dell’imposta sulle società è ben poca cosa rispetto all’attrazione di investimenti esteri, anche se diversi dagli stabilimenti industriali.

*Le alterazioni della determinazione dell’imposta*

L’obiettivo di attrarre i contribuenti “mobili”, senza perdere gettito da quelli “stanziali”, può anche essere perseguito in modo sleale, o meglio un po’ ipocrita; tenendo ferme le aliquote [[1235]](#footnote-1235) si agisce come indicato al par.1.9 sulla determinazione dei presupposti economici delle imposte, strumentalizzando esigenze concettuali, come evitare la doppia imposizione internazionale. Esenzioni giustificate con questo obiettivo possono ipocritamente creare un’assenza di imposizione (c.d *doppia esenzione* ), o una imposizione molto limitata. E' un esempio emblematico dell'intreccio tra determinazione dell'imponibile e gettito, teorizzato in generale al par.1.9[[1236]](#footnote-1236).

*L’ipocrisia di alcuni accordi personalizzati sulla determinazione dell’imponibile*

Lo strumento tecnico di molti paesi non è la modifica legislativa [[1237]](#footnote-1237), ma l'accordo personalizzato su elementi sfuggenti , marcatamente valutativi; era quanto avveniva coi c.d. “ruling” olandesi o lussemburghesi ([[1238]](#footnote-1238)) secondo cui un certo reddito estero veniva determinato forfettariamente o esentato, sul presupposto meramente ipotetico, di una sua tassazione da parte di un altro paese; spesso è lo stesso fisco del paese danneggiato ([[1239]](#footnote-1239)) a tollerare questo gioco delle parti[[1240]](#footnote-1240), per aziende ritenute meritevoli di una agevolazione, permanente o temporanea[[1241]](#footnote-1241). E' invece vietato agli stati membri, in un opposto dovere di lealtà fiscale, vanificare le aliquote generali miti, presenti in un paese, imponendo la tassazione degli stessi redditi nel paese della capogruppo ([[1242]](#footnote-1242)).

*Società controllate non residenti*

Molti stati reagiscono all’attribuzione di redditi a società (di persone o di capitali) ubicate in paesi con basso prelievo fiscale con l’imputazione “per trasparenza” al socio dei redditi di società da lui controllate; ciò avviene superando lo schermo societario, che ordinariamente attende, per l’imputazione ai soci, la distribuzione dei dividendi; da noi il regime cfc (acronimo per “controlled foreign companies”) è previsto dagli articoli 167 e 168 del TUIR e riguarda le società controllate in paesi a fiscalità privilegiata; il regime non scatta per i redditi da attività commerciale effettiva, ad esempio manifatturiera, ma per redditi “passivi”, facilmente delocalizzabili, ad esempio interessi, dividendi, canoni di licenza commerciale, ed altri: tali redditi sono immediatamente imputati alla capo gruppo, detraendo dall’imposta quella eventualmente prelevata dallo stato estero.

### 7.20. Realizzo e neutralità nelle operazioni straordinarie d’impresa.

*Operazioni straordinarie tra realizzo e consumo*

Le cessioni e i conferimenti d’azienda, di partecipazioni di controllo, le fusioni, le scissioni etc., sono accomunate dalla “straordinarietà”, rispetto all’ordinaria attività d’impresa di cui al par.7.6; esse pertanto non esprimono per definizione "un consumo" e sono quindi irrilevanti ai fini dell'IVA, anche quando sinallagmatiche, come la cessione di azienda ([[1243]](#footnote-1243)).

Escluso il consumo, queste operazioni possono avere effetti diversissimi sul piano della precisazione delle astrazioni economiche di cui al par.1.8. Hanno strutturalmente natura reddituale la già menzionata cessione di azienda e la cessione di partecipazioni di controllo di una società; si tratta di operazioni c.d. “realizzative”, che misurano buoni o cattivi affari, utili o perdite, mentre altre operazioni sono invece strutturalmente associative, senza neppure un acquirente in senso tecnico, come per trasformazioni, fusioni, scissioni e conferimenti in società.

*Realizzo reddituale senza consumo:cessione d’azienda o partecipazioni*

Nella cessione di azienda o di partecipazioni, corrispettivo è il punto di partenza per calcolare, in base anche al valore fiscalmente riconosciuto dei vari beni costituenti l’azienda (par.7.13) la plusvalenza o la minusvalenza in capo al venditore([[1244]](#footnote-1244)). Lo stesso corrispettivo sarà usato dall’acquirente per valorizzare i beni dell’azienda acquisita, attribuendo loro un valore fiscalmente riconosciuto([[1245]](#footnote-1245)).

Una azienda può essere ceduta anche trasferendo la società che la possiede, realizzando anche qui un arricchimento, una monetizzazione, soggetta ai criteri descritti al paragrafo 7.17 sul coordinamento tra tassazione dei soci e delle società ([[1246]](#footnote-1246)); proprio per questi motivi il compratore non acquisisce valori fiscalmente riconosciuti “spendibili” per ridurre il reddito della società acquisita (cosa che invece avviene per la cessione di azienda, rendendo più conveniente quest’ultima, per l’acquirente, a parità di corrispettivo).

*Assenza di realizzo e consumo:la continuità di fusioni, scissioni etc*

A differenza di cessioni di aziende e partecipazioni, fusioni, trasformazioni e scissioni sono prive di alienanti ed acquirenti in senso giuridico; tali operazioni riguardano l’assetto societario delle entità societarie coinvolte, e sono operazioni “sui soggetti”, solo indirettamente sui beni; questi ultimi vengono talvolta valorizzati per stabilire i c.d. “rapporti di cambio” tra eventuali soci diversi delle società coinvolte; restano però irrilevanti le differenze tra questi valori di stima e i valori fiscalmente riconosciuti delle partecipazioni sostituite, che si trasferiscono su quelle ricevute in cambio. Questa c.d. neutralità di fusioni e scissioni è un normalissimo riflesso delle esigenze concettuali sul c.d. "momento impositivo", indicate al par. 7.11, che spingono ad attendere tributariamente il “realizzo” dei redditi, trascurando la loro mera potenzialità, connessa alla “maturazione economica” degli avviamenti e dei plusvalori[[1247]](#footnote-1247).

*Segue continuità dei valori fiscali*

Le varie società si uniscono, nella fusione, o si dividono, nella scissione, in base ai vecchi valori fiscali dei relativi patrimoni, che rimangono i medesimi dopo l'operazione: che avviene appunto “in neutralità”([[1248]](#footnote-1248)), come è ancora più ovvio nelle trasformazioni ([[1249]](#footnote-1249)).

È un riflesso della possibilità degli enti diversi dalle persone fisiche di unirsi o sdoppiarsi, a differenza delle persone fisiche, che non possono farlo per ovvi motivi biologici (sono i soliti equivoci della concezione personalistica di aziende e società, di cui al par.3.1 ss.).

*l’ibrido del conferimento*

II conferimento in natura è a prima vista "a mezza strada" tra operazioni sui beni, come la cessione di azienda o di partecipazioni, e operazioni sui soggetti, come le fusioni e scissioni; il conferimento riguarda infatti “beni”, come la cessione di azienda, ma ha natura “associativa”; chi apporta beni in società ne diviene socio, senza una contropartita autonoma, in denaro o altro bene avente valore intrinseco, ma riceve quote della società beneficiaria (c.d. "conferitaria"); tali quote esprimono sotto altra forma gli stessi beni conferiti e sono illiquide, né hanno altro valore intrinseco ([[1250]](#footnote-1250)). Attualmente, per i conferimenti di azienda è consentita una “neutralità”, come fossero "fusioni", mentre i conferimenti di beni singoli danno luogo a plusvalenze o minusvalenze da realizzo, determinate in base alla differenza tra valore normale dei beni conferiti e loro valore fiscalmente riconosciuto ([[1251]](#footnote-1251)).

### 7.21. Determinazione dei tributi e procedure concorsuali

*contraddizione apparente tra fallimento e tassazione*

Parlare di regimi fiscali del fallimento e delle altre procedure concorsuali sembra fuori luogo perché vi si associano impoverimenti, non certo le manifestazioni di forza economica cui commisurare le imposte. Invece, anche presso l’azienda in procedura concorsuale possono emergere consumi o redditi di terzi ([[1252]](#footnote-1252)), come dipendenti, professionisti, etc.; su entrambi, gli organi della procedura dovranno applicare tributi, l’IVA sui consumi e le ritenute alla fonte sui redditi. Sulle manifestazioni reddituali proprie, invece, l’azienda fallita, proprio in quanto tali, dovrebbe disporre di perdite riportabili sufficienti ad assorbire eventuali redditi emersi nel periodo fallimentare, ad esempio per la cessione di beni fortemente plusvalenti rispetto al valore fiscalmente riconosciuto, di cui al par.7.13.

*fallimento perdite e ammanchi*

Il fallimento non deriva però solo da redditi negativi, cioè perdite, combinate a crisi di liquidità (carenza di cassa o di prestiti bancari); il fallimento può derivare anche da costi non deducibili, come le minusvalenze su partecipazioni azionarie (par.7.17) oppure da spese personali dei soci, ammanchi e distrazioni di attivo, non deducibili ai fini fiscali. Sarebbe opportuno, in tesi di laurea o dottorato, analizzare in quale misura fallimenti e liquidazioni siano l’epilogo di tante iniziative spontaneistiche, più o meno avventurose, del capitalismo familiare italiano, non solo piccolo. La mancata istituzionalizzazione delle aziende si intreccia infatti con la frequente megalomania dei titolari, nel tenore di vita personale e nelle avventure imprenditoriali ([[1253]](#footnote-1253)).

*Fallimento come “via d’uscita”*

Quando il fallimento o altre procedure concorsuali, non sono troppo mediaticamente clamorose ([[1254]](#footnote-1254)), non si accompagnano a un’approfondita analisi retrospettiva della gestione che ha portato alla crisi. Insomma, se una gestione minimamente seria c’è stata, la crisi viene addebitata a difficoltà gestionali, senza approfondite analisi documentali sulla documentazione degli anni precedenti, da cui potrebbero scaturire le omissioni di ricavi e i costi gonfiati descritti al par.3.7 ([[1255]](#footnote-1255)). Il fallimento diventa così una specie di *“porto delle nebbie”* , un “sudario imprenditoriale” che oggettivamente chiude attività d’impresa senza danni, coi protagonisti che eventualmente “ripartono da zero”([[1256]](#footnote-1256)). Spesso viene proposto ai creditori un “concordato in continuità” per liberarsi in parte dei debiti, guardando al futuro e dimenticandosi del passato ([[1257]](#footnote-1257)).

*La strana tassazione sul residuo attivo*

Quest’ultimo, come si suol dire, cade nel dimenticatoio, anche ai fini tributari, in quanto l’eventuale ed estremamente improbabile reddito imponibile è dato (art. 183 Tuir) dalla differenza tra il patrimonio netto risultante dal «bilancio di apertura» e l’eventuale residuo attivo. Se quindi il bilancio di apertura è, come sempre avviene, “in deficit”[[1258]](#footnote-1258), nel senso che i debiti eccedono le attività, nessun imponibile emerge; l’unica eccezione possono essere fallimenti fortunatissimi, o pronunciati per illiquidità, anziché per eccedenza di debiti. A rigore gli uffici tributari potrebbero indagare sugli anni precedenti per “utili extra bilancio”, attribuiti all’imprenditore, ma le prove sono difficili da trovare, ed essendo l’azienda fallita queste indagini per di più appaiono “antieconomiche”.

*Asimmetria creditori debitore*

Neppure le diminuzioni di debito da concordato preventivo costituiscono sopravvenienze attive, con asimmetria rispetto alla piena deduzione fiscale delle corrispondenti perdite in capo ai creditori [[1259]](#footnote-1259). L’annullamento dell’operazione, recuperando il tributo, è possibile anche in caso di insolvenza del cliente, sia esso consumatore finale o operatore economico, nel qual caso è però necessaria una procedura fallimentare (par.7.21).

*profili IVA*

Anche l’insolvenza del cliente IVA consente di annullare l’operazione, recuperando il tributo, è possibile anche in caso di insolvenza del cliente, sia esso consumatore finale o operatore economico, nel qual caso è però necessaria una procedura fallimentare (par.7.21).

E’ un riflesso dell’assenza di una cornice “scientifico-sociale” su fallimento e procedure concorsuali, per cui non esiste neppure la premessa di una autonoma comunità scientifica (par.4.7), ma solo tecnici, senza visione di insieme, e dove si parla “per norme”, non per concetti ([[1260]](#footnote-1260)).

*Crediti tributari e transazione +fiscale*

La via d’uscita “fallimentare” si sta estendendo negli ultimi anni anche ai “debiti tributari”, dichiarati dal contribuente o accertati dagli uffici, come indicato al par.6.11, sull'evasione da riscossione([[1261]](#footnote-1261)). Attraverso gli istituti fallimentari è infatti possibile stabilire decurtazioni o rateazioni dei debiti tributari, con l’agenzia delle entrate nel ruolo di creditore. L’incapacità economica di pagare i debiti tributari assorbe, rendendole superflue, le incertezze, in fatto e in diritto, sul calcolo degli imponibili, come anticipato ai parr.6.4 e 6.11; resta da comprendere quanto siano approfondite le indagini sull’effettivo stato di dissesto del contribuente, e sulla credibilità dei “piani di rientro” ([[1262]](#footnote-1262)).

*Aspetti procedurali e liquidazione volontaria*

Sul piano procedurale, oltre al passaggio dell'amministrazione dei beni del fallito agli organi della procedura, viene meno, a partire dalla dichiarazione di fallimento, l’autonomia degli ordinari periodi d’imposta annuali; tutta la fase concorsuale, per lunga che sia, costituisce un unico periodo di imposta, col suddetto reddito autonomo. Lo stesso accade per la liquidazione volontaria, anch’essa professionalmente importante per “chiudere e riaprire” società al cui interno si sono verificati ammanchi ed evasioni ([[1263]](#footnote-1263)).

### CAPITOLO 8 OPERATORI ECONOMICI “NON D’IMPRESA” E ALTRI REDDITIERI (PROFESSIONI LIBERALI, AGRICOLTURA, IMMOBILI E RISPARMIO)

Sintesi. Si ripropone in questo capitolo la determinazione degli imponibili verso chi non è “operatore economico”, cominciare dal lavoro intellettuale indipendente (par.8.1) sostanzialmente trattato come gli operatori economici, essendo peraltro segnalato dai clienti tramite la ritenuta d’acconto (par. 3.6).

L’agricoltura invece ha sempre fatto storia a sé, dai tempi remoti in cui i redditi agricoli erano gli unici ad essere tassati dagli uffici, secondo modalità valutative , cristallizzate nel catasto; ne indichiamo al par. 8.2 l’inserimento nella tassazione attraverso le aziende, in gran parte caratterizzato da determinazioni in chiave forfettario agevolativa (par.1.9). La tassazione del lavoro dipendente è invece esternalizzata in gran parte sul datore di lavoro (par.8.3), quella dei fabbricati su un insieme di catasto e segnalazioni degli inquilini (par.8.4) e quella dei redditi finanziari totalmente su banche e assimilati (par.8.5), senza che il percettore debba svolgere alcun adempimento ulteriore. Terminiamo al par.8.6, con l’eterogeneo microcosmo dei redditi diversi, come gli eventi occasionali di produzione di ricchezza, anch’essi per definizione rilevanti solo ai fini delle imposte sui redditi e non di quelle sui consumi.

### 8.1. Le modeste specificità rispetto all’impresa del lavoro autonomo “professionale”

*Lavoro indipendente a contenuto intellettuale*

Il lavoro indipendente intellettuale o artistico non è considerato tributariamente d'“impresa”, quando effettua prestazioni a contenuto intellettuale, ma "di lavoro autonomo". Ai fini tributari si hanno quindi “liberi professionisti” anche per le attività intellettuali esercitabili senza iscrizione in albi, elenchi, purchè di carattere intellettuale, come fotografo, gestore di uffici stampa o relazioni pubbliche, direi anche web designer e “influencer”, per passare ai lavori della “società fluida” di cui al par.3.13.

*Intuitus personae e dimensioni*

Restano di lavoro autonomo le classiche professioni liberali, come notaio, commercialista, architetto, etc., compresi i grandi studi professionali, ad esempio legali, d’architettura o ingegneria, medici o notarili; questo anche quando essi hanno milioni di euro di fatturato e numeroso personale dipendente di supporto; anche i maggiori sono comunque più piccoli delle grandi aziende, perché anche la loro interno la professione ha in genere un "intuitus personae", un rapporto fiduciario col cliente, che ne diminuiscono la spersonalizzazione, e il lavoro in serie ([[1264]](#footnote-1264)).

*differenze rispetto all’impresa: ritenute*

La relativa determinazione degli imponibili è molto simile a quella degli “imprenditori”, descritta al precedente capitolo 7, con applicazione di IVA e determinazione differenziale dei redditi ([[1265]](#footnote-1265)), . Tra le maggiori differenze segnalo l'assoggettamento degli incassi a ritenuta alla fonte a titolo di acconto, giustificata dall’elevato valore aggiunto di questi soggetti (parr.1.8 e 3.6). Ciò comporta la segnalazione personalizzata di questi compensi al fisco, se erogati da sostituti di imposta, mentre l’evasione è più facile quando sono erogati da persone fisiche; si pensi alle visite mediche specialistiche o dentistiche, considerando che ai fini IVA non operano gli esoneri dall’emissione della fattura per gli operatori al dettaglio (par.7.7), con conseguente necessità di emettere comunque il documento ([[1266]](#footnote-1266)).

*Segue Determinazione differenziale per cassa e altri aspetti*

All’assoggettamento a ritenuta si accompagna la determinazione dei redditi in esame secondo il criterio di cassa, indicato al par.7.11, in materia di imputazione a periodo ([[1267]](#footnote-1267)). Sono rilevanti anche alcune plusvalenze e minusvalenze su beni immobili strumentali +([[1268]](#footnote-1268)).

Anche questi soggetti sono tenuti alle scritture contabili (in genere inutili, par. 3.13), e all’effettuazione di ritenute alla fonte, come sostituti di imposta, ad esempio verso dipendenti o altri lavoratori autonomi, loro fornitori.

Sul piano della territorialità (par. 7.18) sono imponibili in Italia i redditi professionali derivanti da attività ivi esercitate, anche in via occasionale, come il concerto di un cantante; tuttavia spesso le convenzioni internazionali richiedono, per la tassazione nel paese della produzione, una “base fissa” , analoga alla “stabile organizzazione” delle imprese, di cui al par.7.18.

### 8.2. Ricchezza agricola tra catasto e IVA (tracce di forfettizzazione nella tassazione attraverso le aziende?)

*vecchia centralità agricola e tributi*

Fino alle aziende tecnologiche (par. 1.4 e 3.1) l’agricoltura era l’attività produttiva più diffusa e anche “più facilmente stimabile” per la visibilità delle coltivazioni e le diffuse nozioni di esperienza comune sull’andamento dei raccolti ( [[1269]](#footnote-1269)), che rendevano irrilevanti anche eventuali registri contabili tenuti dalle grandi proprietà agricole ([[1270]](#footnote-1270)).

*Necessità di una funzione pubblica impositiva*

Il pubblico potere, ovvero delegati della politica, funzionari pubblici o concessionari privati ([[1271]](#footnote-1271)) doveva stimare le condizioni economiche di una massa di agricoltori, proprietari, mezzadri, enfiteuti, etc, richiedendo loro le imposte ([[1272]](#footnote-1272)) Quest’attività valutativa, da svolgere caso per caso in contesti dove si produceva poco più del necessario al sostentamento, dava luogo inevitabilmente, con tutta la buona volontà degli esattori, a lamentele anticamente svolte in via gerarchico-politica di cui al par.6.7.

*I catasti*

Ne derivava un’esigenza di perequazione delle stime, che spinse a redigere predeterminazioni della redditività delle terre, con elenchi di proprietà, espressione di attività amministrativa denominata “accatastamento” o “catasto”, diretta al controllo del territorio agricolo di un determinato Stato. Il catasto dei terreni divenne così "scientifico" e metodico a partire dall'illuminismo. In un certo senso il catasto agricolo rappresentava una di quelle formalizzazioni con cui da sempre si fronteggiano le incertezze di una sistematica e valutativa stima della ricchezza.

*Loro contenuto*

Ancora oggi la determinazione degli imponibili agricoli avviene mediante il catasto, che contiene la descrizione topografica dei terreni, con l’indicazione della loro appartenenza, del tipo di coltivazione e del reddito medio annuo da essa ritraibile. Tale reddito è forfettariamente stimato “una tantum” dagli uffici catastali e si sostituisce al reddito effettivo, rendendo irrilevanti i reali ricavi della coltivazione ([[1273]](#footnote-1273)), come pure le altre componenti positive del reddito comunque connesse all’attività agricola([[1274]](#footnote-1274)).

*Limiti reddito agricolo*

La pura coltivazione, in rapporto diretto con il terreno, dà luogo comunque a reddito catastale (agrario), anche se effettuata con tecniche moderne o sofisticate, come la coltivazione in serra. Per le attività accessorie, come il confezionamento o la trasformazione dei prodotti (ad es. vino, marmellata, conserve) e di allevamento esistono soglie quantitative rispetto alla produttività del terreno ( [[1275]](#footnote-1275)) . C'è anche una soglia qualitativa , collegata al concetto di normalità dell’attività agricola; ad esempio rientra nel reddito catastale di un allevatore di vitelli la vendita delle pelli degli animali, ma non la produzione di abbigliamento con esse.

*Cambiamenti di coltivazione e inattività*

Al catasto vanno anche comunicate eventuali variazioni della coltivazione praticata, ad es. da seminativo a frutteto; lo stesso accadeva per eventuali perdite per mancata coltivazione ed eventi naturali(come siccità, inondazioni, incendi, grandinate, etc.), nel qual caso – a seconda del tipo di evento – il reddito fondiario viene eliminato o ridotto (la norma è stata eliminata recentemente, con ulteriore danno alla razionalità nella determinazione degli imponibili).

*Portata agevolativa*

Le imprese sono ammesse al regime catastale senza limiti dimensionali , comprese aziende efficienti e di apprezzabili dimensioni, che magari utilizzano sistemi contabili per propri fini gestionali, pagando poi le imposte su redditi catastali irrisori.La difficoltà di gestire la distinzione tra imprese ammesse e non ha provocato una ammissione indiscriminata al regime in esame, persino di società di capitali[[1276]](#footnote-1276).

*Forfettizzazione agevolativa IVA*

A questa forfetizzazione del reddito si accompagna una forfetizzazione della detrazione dell’IVA sugli acquisti, stabilita in misura pari all’imposta applicata sulle vendite (art. 34 d.P.R. 633). Si consente quindi all’agricoltore una “rendita IVA” qualora – come in genere accade – l’imposta pagata sugli acquisti effettivi sia inferiore a quella determinata forfettariamente nel modo suddetto.

Sono “sostegni” all’agricoltura, attraverso forfetizzazioni generose, erogate anche a chi non ne avrebbe bisogno; sono esempi classici dell’utilizzazione strumentale della determinazione degli imponibili, in funzione agevolativa, come rilevato al par. 1.9.

### 8.3. Tassazione ragionieristico-documentale del lavoro dipendente

***Prevalenza numerica dei dipendenti***

Nell’era della produzione tecnologica di serie i titolari di reddito di lavoro dipendente sono la categoria più numerosa, cui per questo corrisponde l’ammontare maggiore di imponibile dichiarato. Appaiono perciò strumentali alle polemiche di cui al par.4.6 le affermazioni secondo cui sono in prevalenza i lavoratori dipendenti a pagare l’IRPEF, sottintendendo regimi di favore o possibilità di evasione per gli altri ([[1277]](#footnote-1277)).

*rilevanza dell’inquadramento formale e “lavoro nero”*

L’inquadramento del reddito come "di lavoro dipendente" dipende dalla qualificazione formale del lavoro, anche se il dipendente ha mansioni di grande complessità, svolte con grande autonomia, come un direttore generale con compiti simili a quelli di un amministratore delegato; persino gli esponenti del capitalismo familiare, in quanto amministratori delle loro società, sono remunerati con redditi di lavoro dipendente, sia pure "assimilato"[[1278]](#footnote-1278) .

Anche i lavoratori “non regolarizzati”, c.d. in nero, sono perciò titolari di reddito di lavoro dipendente ed il datore di lavoro rischia, in caso di controllo, le sanzioni per omissione delle ritenute alla fonte (e dei contributi previdenziali).

Se rapporti sostanzialmente di lavoro dipendente sono formalmente inquadrati come lavoro autonomo, o impresa ([[1279]](#footnote-1279)), gli uffici tributari tendono a non muovere contestazioni, attenendosi al dato formale; si tratta infatti pur sempre di prestazioni fiscalmente “palesi”, che modificano soltanto i criteri di effettuazione della ritenuta alla fonte[[1280]](#footnote-1280).

*Emersione del lavoro e rigidità aziendali*

Al paragrafo 3.2 e soprattutto 3.8 sulle retribuzioni “in nero” come forma di “evasione aziendale”, abbiamo visto che il lavoro dipendente è il primo ad essere regolarizzato, sia pure parzialmente , per mettersi al riparo da pressioni, non appena le dimensioni organizzative aziendali crescono. Quando i dipendenti aumentano è infatti più difficile mantenere quei rapporti paternalistici, informali, e “in nero”, di quando titolare e pochi dipendenti lavorano fianco a fianco. A questo punto l'azienda come organizzazione comincia a “lavorare per il fisco”, applicando le ritenute, i contributi etc.

*scarsità di controlli e lavoro nero*

La scoperta di lavoro nero rendicontata nelle statistiche degli organi di controllo appare molto bassa in relazione all’esperienza comune, ma riflette la tendenza delle istituzioni a non imbarcarsi in controlli valutativi “scomodi”, in quanto riferiti a operatori non collaborativi, e con ben poco da perdere.

Anche per questo il lavoro è frequentemente irregolare, non appena viene meno l'organizzazione aziendale. Si pensi a piccoli commercianti e artigiani, in ambienti fortemente paternalistici, ad esempio nel piccolo commercio, nei ristoranti per i camerieri, etc.. Lo stesso accade quando il lavoro riguarda periodi stagionali, come in agricoltura, soprattutto per il raccolto, e per l’edilizia([[1281]](#footnote-1281)).

*Lavoro fuori dall’azienda (domestico e a domicilio)*

Forti aree di evasione si trovano nel lavoro dipendente domestico, dove riemerge l'informalità, e il rapporto paternalistico ([[1282]](#footnote-1282)) . Col lavoro domestico non bisogna confondere quello a domicilio, senza vincoli di recarsi nel luogo di lavoro del committente, di solito una azienda, e che tenderà quindi [[1283]](#footnote-1283) a documentare il rapporto per le consuete esigenze amministrative; in questo caso il rinvio tributario al diritto del lavoro serve ad aiutare l'azienda cliente a distinguere il lavoratore a domicilio dal contoterzista “artigiano” ([[1284]](#footnote-1284)).

*Pensioni*

Costituiscono reddito di lavoro dipendente tutte le pensioni, anche se derivanti da precedenti attività diverse dal lavoro dipendente, ad esempio di commercio, artigianato o professioni; la loro tassazione si giustifica perché i contributi previdenziali a carico del dipendente e del datore di lavoro, che finanziano il sistema pensionistico come indicato al par.1.12, sono esclusi dal reddito, rinviando l’imposizione a quando saranno pagate le pensioni ([[1285]](#footnote-1285)).

*Onnicomprensività risarcimenti e spese di produzione*

In via di principio, nel reddito di lavoro dipendente sono inclusi tutti i compensi, anche accessori e a titolo di liberalità. Restano fuori dal reddito le erogazioni destinate a una reintegrazione patrimoniale, come il risarcimento di un danno emergente subito dal lavoratore per un infortunio ([[1286]](#footnote-1286)). I redditi in esame rilevano al lordo dei costi, presupponendone il sostenimento da parte del datore di lavoro. La vecchia detrazione per spese di produzione del reddito di lavoro dipendente è stata distorta per attenuare la progressività ([[1287]](#footnote-1287)). L’unico riconoscimento delle relative spese di produzione è la possibilità del datore di lavoro di pagare alcuni servizi collettivi e controllabili, a favore dei dipendenti, ad esempio la mensa, il trasporto collettivo “casa lavoro”, ed alcuni “fringe benefits” individuali ([[1288]](#footnote-1288)). Quest’esternalizzazione, sui datori di lavoro, della gestione tributaria dei dipendenti, conferma la determinazione della ricchezza attraverso le aziende, filo conduttore di questo testo.

*Spese di trasferta e territorialità*

Sono irrilevanti le spese di trasferta fuori dall’abituale sede di lavoro, in quanto esse non riguardano il dipendente, come i costi per recarsi in fabbrica o in ufficio, ma il datore di lavoro; tali costi, quindi, in base a documentazione specifica o secondo parametri forfettari([[1289]](#footnote-1289)), non sono imponibili; in questo la legislazione specifica correttamente l’astrazione economica rappresentata dal reddito (par.1.8).

La territorialità del lavoro dipendente segue il luogo di svolgimento della prestazione, che -a parte alcuni tecnicismi dei lavoratori “frontalieri” o “trasfertisti”, coinciderà con la residenza del lavoratore, di cui al par.7.18.

*Discriminazione qualitativa “a favore”*

I redditi di lavoro dipendente sono spesso guadagnati con fatica e comunque con impegno, per di più con ridotte possibilità di evadere, in quanto determinati tramite il datore di lavoro ([[1290]](#footnote-1290)). Ad essi sono destinate quindi misure di attenuazione della progressività, già anticipate sopra, e che si sostanziano dal 2014 nell’”ulteriore detrazione” per questi redditi, comunemente definita col termine “ottanta euro” (mensili); anche questa detrazione sfuma al crescere del reddito complessivo; .si tratta di una detrazione, non di un sussidio, perché segue la regola generale delle detrazioni, spettando nei limiti dell’imposta lorda (è la regola generale della “capienza” delle detrazioni su cui par.9.4).

### 8.4. Redditi dei fabbricati e fiscalità immobiliare: l’importanza delle segnalazioni dell’inquilino

*fonte patrimoniale dei redditi da fabbricati e catasto*

Nonostante le affinità “catastali” coi redditi dei terreni, che però sono da attività agricola, i redditi dei fabbricati hanno maggiormente il carattere di una “rendita”. Essi sono il primo esempio di redditi in prevalenza di fonte patrimoniale, cioè di puro compenso per la concessione in uso di cespiti ([[1291]](#footnote-1291)), come anticipato al par.1.8. I fabbricati, come i terreni, sono però beni immobili, e per questo sono censiti nell’apposito “catasto fabbricati”. Ad esso resta però ormai un ruolo di identificazione e "mappatura" della proprietà immobiliare, nonché di punto di partenza per determinare gli imponibili delle imposte patrimoniali immobiliari di cui al par.10.9.

*Visibilità material documentale dei redditi dei fabbricati*

L’utilizzazione del catasto per l’imposizione sui redditi è divenuta secondaria da quando è stata eliminata l’imposizione sui redditi delle abitazioni utilizzate dagli stessi proprietari, in buona parte sostituita dalle imposte patrimoniali di cui al par.10.9. Anche gli immobili ad uso commerciale (negozi, laboratori, etc.) non sono produttivi di reddito autonomo quando direttamente utilizzati dall’artigiano o commerciante che ne è titolare. Restano i fabbricati dati in locazione, per cui manca la necessità di una stima di medietà, tipica del reddito agrario; il rapporto locatizio è infatti facilmente visibile, ed esiste una conflittualità potenziale inquilino-proprietario ([[1292]](#footnote-1292)). Inoltre quando una delle due parti della locazione è un’impresa ([[1293]](#footnote-1293)) o un ente pubblico, l’interesse alla documentazione del rapporto rende facilmente applicabili i principi della tassazione documentale attraverso le aziende.

*Equivoci dell’intreccio con l’imposta di registro*

Solo quando la locazione avviene tra persone fisiche c’è un interesse all’occultamento al fisco dei canoni di locazione, coi c.d. "affitti in nero". L’eccessiva rilevanza data alla registrazione del contratto di locazione ai fini dell'imposta di registro (par.10.2), cui le parti non hanno particolare interesse nei rapporti reciproci

([[1294]](#footnote-1294)) è fonte di rigidità come l’imponibilità IRPEF del canone di locazione anche se l'inquilino è inadempiente [[1295]](#footnote-1295) ; si aggiunga il fastidioso, anche se non particolarmente oneroso, pagamento dell'imposta annua di registro del 2 percento del canone.

La convergenza di interessi verso l’evasione si rafforza poi in tutti i casi in cui dall’affitto di immobili si passa all’affitto di stanze (ad es. a studenti), al bed and breakfast, alle case vacanza, e ad altre forme di rapporto transitorio, occasionale, flessibile, etc., che ha basse probabilità di dar luogo a controversie tra le parti o di essere individuato dal fisco, vista la breve durata.

*Scarsità di controllo del territorio*

Le locazioni “in nero” restano quindi molto diffuse, anche per la percezione dello scarso “controllo del territorio” da parte del fisco di fronte all’estrema diffusione e frammentazione della proprietà immobiliare; quando si tratta di piccoli proprietari di uno/due immobili, spesso a basso reddito e per i quali l’evasione ha una notevole utilità marginale, la propensione al rischio è molto alta, anche per le pastoie provocate dalla suddetta utilizzazione del contratto registrato.

*Pasticciate contrapposizioni tra inquilini e proprietari*

Il “contrasto di interessi” tra inquilino e proprietario contro le locazioni “in nero”, attribuiva all’inquilino un rapporto locatizio a corrispettivo di favore, pari a tre volte la rendita catastale dell’immobile; questa sanzione indiretta è stata dichiarata illegittima dalla corte costituzionale nel 2014, in questo interferiva troppo sui rapporti tra le parti.

*Spese e territorialità*

La deduzione forfettaria, in percentuale del canone di locazione, delle spese di manutenzione per gli immobili affittati è stata ridotta a una misura simbolica del 5 percento del canone ([[1296]](#footnote-1296)).

Il criterio di collegamento territoriale, per i redditi immobiliari, è intuitivamente la relativa ubicazione.

### 8.5. Tassazione attraverso le aziende di redditi di capitale e plusvalenze finanziarie

*Redditi “da risparmio”*

L'altro investimento patrimoniale “di massa”, oltre a quello immobiliare sopra descritto, è quello finanziario. Da esso derivano interessi su depositi o obbligazioni, dividendi su azioni, nonché plusvalenze e minusvalenze su entrambe. E’ del tutto ragionevole tassare questi “redditi finanziari”, anche quando il capitale investito è formato con redditi già tassati ([[1297]](#footnote-1297)).

*Interessi e plusvalenze finanziarie*

Danno luogo a redditi di capitale (art. 44 Tuir) i "frutti dei prestiti”, ovvero gli interessi su conti correnti e depositi bancari, oppure su titoli obbligazionari, anche quotati sui mercati finanziari, come pure dividendi([[1298]](#footnote-1298)).

L'imposizione sostitutiva attraverso gli intermediari finanziari, di cui diremo subito, riguarda le plusvalenze da acquisto e rivendita di azioni, obbligazioni etc., appartenenti alla categoria reddituale dei "redditi diversi"([[1299]](#footnote-1299)). Per i redditi finanziari di imprese vale il principio di onnicomprensività di cui al par.7.6, e di attrazione di questi redditi a quello d’impresa.

*imposta sostitutiva tramite banche e territorialità*

L’imposizione sostitutiva sui redditi finanziari avviene in forma di ritenuta definitiva a titolo di imposta (come avevamo anticipato al par.3.6, dedicato appunto alle ritenute) ovvero di autonoma imposta sostitutiva dagli intermediari finanziari (banche e simili); è un caso plateale di “tassazione attraverso le aziende”, secondo un filo conduttore di questo libro; questi proventi non sarebbero infatti gestibili in massa nella base imponibile ordinaria dell’imposta personale (Irpef). In genere, infatti, il risparmiatore non può investire da solo, ma ha necessità di rivolgersi ad un intermediario qualificato che svolge il solito compito di “ausiliario del fisco"; nei casi limite di sua assenza, o di utilizzo di intermediari esteri o "online"[[1300]](#footnote-1300) è prevista l’autodeterminazione dell’imposta sostitutiva nella dichiarazione del contribuente.

La banca o la società finanziaria è insomma un mandatario del risparmiatore, e ne amministra gli investimenti: trattandosi di una organizzazione amministrativa complessa e “vigilata”, il fisco si inserisce facilmente in questo rapporto e impone all’intermediario di applicare le imposte sostitutive in esame.

Mentre i redditi di capitale “da interessi” sono sempre per definizione positivi, alle "plusvalenze finanziarie" indicate sopra possono accompagnarsi “minusvalenze deducibili”, cioè riportabili in avanti a scomputo delle successive plusvalenze, realizzate presso lo stesso intermediario. Non sono invece deducibili eventuali interessi passivi o altri costi di gestione, ad esempio consulenze([[1301]](#footnote-1301)).

*Rapporto delle aliquote con quelle ordinarie*

Le aliquote di queste imposte furono originariamente molto basse, fissate per anni al 12,5 percento. Questa originaria mitezza dell’aliquota non si spiega né con un “favor” verso i redditi finanziari rispetto ai redditi da lavoro, né con la preoccupazione di prevenire le tentazioni di evadere “saltando gli intermediari” e rivolgendosi a intermediari non residenti, grazie alla mobilità dei capitali finanziari.

La mitezza delle aliquote era un modo impreciso per tener conto dell'inflazione, cui sono esposti gli "investimenti bancari ed obbligazionari”; essendo troppo complesso tenere conto tributariamente dell'inflazione in modo diretto, come visto ai parr.1.8 e.7.13, si è cercato di compensarlo forfettariamente con una aliquota modesta. Per arricchirsi con gli investimenti in esame bisognerebbe rischiare molto, cavalcando al meglio le onde dei ribassi e dei rialzi , mentre la massa dei risparmiatori cerca prima di tutto di salvaguardare il capitale investito, ed è esposta all'inflazione. Non a caso l'iniziale aliquota del 12,5 percento è stata incrementata quando l'inflazione è diminuita, venendo portata al 20 percento nel 2011, e poi ulteriormente al 26 percento a inizio 2014; sostanzialmente, per la parte in cui l'imposta incide su redditi da inflazione, cioè soltanto monetari, essa consiste in un'imposta patrimoniale, anziché sul reddito[[1302]](#footnote-1302).

*Interessi “in nero”*

Altri interessi verso privati non tenuti a segnalazioni al fisco non sono praticamente mai dichiarati ai fini della tassazione ordinaria Irpef, stando alle statistiche dei redditi dichiarati; quando il debitore è un privato, un piccolo commerciante o un artigiano, il prestito è gestito del tutto “in nero”.

*Interessi su crediti non da prestito*

Esistono poi interessi su crediti sorti accidentalmente, anche contro l'interesse del creditore, che magari non ha ricevuto il pagamento di un credito sorto per la cessione di un bene, una prestazione professionale, il risarcimento di un danno, stipendi arretrati, maturati e non pagati, rimborsi di imposte, etc.. Si tratta di incrementi patrimoniali "involontari", che dopo varie vicissitudini normative[[1303]](#footnote-1303) non sono imponibili, salvo che maturino su un credito a sua volta costituente reddito([[1304]](#footnote-1304)).

### 8.6. Le principali ipotesi residuali (“redditi diversi”)

*Il ruolo delle categorie di reddito*

La categoria dei “redditi diversi” è utile per comprendere il senso delle sei “categorie di reddito” previste dal TUIR , esaminate ai paragrafi precedenti e costruite attorno ad attività o cespiti fruttiferi. Anche se il concetto di reddito, come è normale per i motivi indicati al par.1.8, non è definito legislativamente, le suddette categorie di reddito contengono previsioni assai ampie, che rendono immotivata la critica secondo cui il reddito sarebbe individuato “in modo casistico”; sono quindi relativamente pochi gli incrementi patrimoniali in grado di sfuggire all'imposizione già in base alle previsioni delle singole “categorie di reddito” ([[1305]](#footnote-1305)).

*Redditi diversi come chiusura*

La categoria residuale dei redditi diversi ha funzione di chiusura per una serie di eterogenei casi limite. Il loro elemento comune non riguarda le tipologie della ricchezza, ma la mancanza di alcune condizioni per essere inclusi nella categoria di reddito cui apparterrebbero in base alla loro natura economica.

*Redditi occasionali di chi non è operatore economico*

Sono tutti redditi non riferiti ad operatori economici e quindi esclusi dal campo applicativo dell'IVA. Si pensi alle attività “non abituali”, cioè definibili –inversamente – “occasionali”; si ricorderà infatti dal par.7.5 che le prestazioni isolate non qualificano chi le svolge come soggetto IVA. Il lavoro autonomo occasionale rappresenta il grosso dei redditi diversi, confermando il fondamentale ruolo segnaletico delle ritenute operate dal cliente ([[1306]](#footnote-1306)). Sono molto meno numerose le attività dichiarate come “impresa occasionale”, perché non soggette a ritenuta d’acconto; esse non sono quindi segnalate al fisco dal cliente, che magari le deduce come costo, e probabilmente evase da chi le effettua.

*Clausola generale su redditi da obblighi di fare*

Sono inclusi nei redditi diversi tutti i proventi ricollegabili ad obblighi di «fare» o «tollerare» (art. 67 lett. l) , con ampia disposizione, che smentisce ulteriormente le suddette accuse secondo cui la ricchezza sarebbe definita in modo "casistico"; ad essere casistica, casomai, è solo l'imponibilità dei redditi da "plusvalenze" ([[1307]](#footnote-1307)), realizzati da chi non è operatore economico. Sono imponibili come redditi diversi, per espressa disposizione, solo le plusvalenze su immobili non destinati ad abitazione principale, ceduti prima di 5 anni dall’acquisto ([[1308]](#footnote-1308)), quelle su titoli finanziari ([[1309]](#footnote-1309)), quelle su terreni edificabili, indipendentemente dal suddetto possesso ultraquinquennale, in quanto ad elevato sospetto di lottizzazione speculativa.

La mancata tassazione delle plusvalenze su “beni mobili” (come gli oggetti d’arte o i metalli preziosi) si spiega anche perché nel secondo caso la cessione è “informale” senza la visibilità degli “atti solenni” di acquisto e cessione, rilevante ai fini dell’imposta di registro di cui al par. 10.2, che fornisce informazioni anche per la tassazione sui redditi.

*Altre ipotesi di chiusura*

Altri redditi diversi hanno il già indicato ruolo “di chiusura”, ma non sono frequenti, come i redditi dei beni immobili situati all’estero, inseriti nei redditi diversi in quanto non iscritti in catasto, per via della loro collocazione territoriale.

Residuali sono anche i proventi conseguiti fuori dall’esercizio d’impresa, per l’affitto o locazione di veicoli, macchine e altri beni mobili e più in generale per le c.d. “sublocazioni”. Sarebbero anche ipotesi interessanti da approfondire, ma si disperdono nel tecnicismo di casi sottili con interesse prevalentemente "professionale", oltretutto su rari casi limite dov’è meglio non disperdersi ([[1310]](#footnote-1310)).

### CAP 9 DAL RISULTATO DELL’ATTIVITÀ ALLE IMPOSTE, REALI E PERSONALI

Sintesi. Questo capitolo presuppone la determinazione della ricchezza, ed il suo inquadramento giuridico, passando sostanzialmente “dagli imponibili ai tributi dovuti”. Ormai la ricchezza, “a monte”, è stata determinata, ed i passaggi successivi servono a calcolare le imposte, applicando le aliquote (par.9.1). Per l’IVA, questi passaggi praticamente non si avvertono, in quanto imponibili e imposte nascono assieme, per ogni operazione rilevante ai fini del tributo, come indicato al par.3.4 e 7.8. L’applicazione più semplice dell’aliquota all’imponibile si ha per l’IRES (par.9.2), e per l’IRAP, dove ritroviamo al par.9.5 l’importante concetto di valore aggiunto, fondamentale per capire le organizzazioni aziendali (par.3.1). I paragrafi 9.3-9.4 servono invece all’esame della “personalità del tributo”, che costituisce un passaggio successivo rispetto alla determinazione della ricchezza, soprattutto per l’imposta sul reddito delle persone fisiche, dove rilevano alcuni aspetti della situazione personale e familiare del contribuente, con deduzioni e detrazioni ispirate a scelte prevalentemente politiche, ma pur tuttavia razionalizzabili sul piano della determinazione della ricchezza. Alla progressività, è dedicato il cap.9.4, unitamente ai correttivi per i redditi pluriennali.

### 9.1. Dalla determinazione della ricchezza a quella delle imposte: IRES, IRPEF e IRAP

*Dal reddito ai tributi dovuti su di esso*

Passare dagli imponibili, che specificano le astrazioni economiche di cui al par.1.8 (ricavi, costi, consumi), alle relative imposte, è relativamente semplice, e per l’IVA ne abbiamo già parlato al par.7.3. Le tipologie di imponibili, calcolate nei modi indicati finora, possono essere aggregate in modo diverso, ed essere soggette a imposte diverse. Possono essere quelle relative a redditi isolati, come le ritenute a titolo d’imposta (par.3.6) o alcune imposte sostitutive, ad esempio sui redditi finanziari (par.8.5), oppure l’imposta sui redditi delle società (IRES), applicabile a tutte le persone giuridiche e di cui diremo ora, fino all’Irpef, su cui parr.9.2 e seguenti.

*Ires:sfera applicativa di una imposta bifronte*

L’IRES, con l’aliquota del 24%([[1311]](#footnote-1311)), colpisce non solo le società di capitali, ma anche tutti gli enti diversi dalle persone fisiche, compresi gli enti non societari ([[1312]](#footnote-1312)). Nel caso delle società, come indicato al par.7.17, l’IRES “anticipa” un’imposizione successiva sui soci, quando percepiranno gli utili. Per gli “enti non societari”, l’ires invece esaurisce l’imposizione reddituale, con soluzione distorsiva nei rari casi in cui, attraverso l’ente, il reddito affluisce a beneficiari ben individuati; aggiungiamo ai beneficiari esterni all’ente, come quelli di alcuni trusts e assimilati, anche enti che sostengono direttamente i consumi dei loro membri, pagandone alloggio, vitto e altre spese personali ([[1313]](#footnote-1313)). In questi casi infatti il relativo flusso economico sconta solo l’IRES e non l’IRPEF, in genere più onerosa, almeno per redditi elevati.

*Rarità di oneri personali e detrazioni*

L' IRES non ha rilevanti deduzioni o detrazioni per spese "personali" di cui al par.9.3, molto rare per enti diversi dalle persone fisiche[[1314]](#footnote-1314). L'unico elemento significativo, prima del calcolo dell'imposta di periodo, è il riporto delle perdite d'impresa di anni precedenti, scomputabili in diminuzione dai redditi imponibili degli anni successivi. Le considerazioni sulla “personalità dei tributi” riguardano invece soprattutto le persone fisiche, come vedremo al prossimo paragrafo.

### 9.2. Segue. Precisazioni su “personalità/realità” dei tributi e aspetti comuni alla determinazione dei redditi (valore normale, inflazione etc.).

*Innesto della personalità sulla base “reale” delle imposte*

Nel tempo e nello spazio, le imposte sono quasi tutte *reali*, da *res* intesa come manifestazione economicamente rilevante ([[1315]](#footnote-1315)), trascurando ulteriori circostanze personali o familiari del contribuente. Solo pochissime imposte si dicono personali in quanto non considerano solo la ricchezza, ma anche alcuni elementi ulteriori, “personali”, del soggetto, indicati più avanti, come spese mediche e altri aspetti socialmente rilevanti, come familiari a carico. Si tratta di consumi, estranei alla produzione del reddito, non di costi "inerenti", secondo le distinzioni di cui ai parr.1.8 e 7.9.

*Tendenziale “realità” delle imposte sui consumi*

La personalità, come del resto la progressività, che ne costituisce un aspetto, si riferisce tendenzialmente solo alle imposte sui redditi. Le imposte sui consumi e le altre imposte indirette (cap.10) si prestano meno alla personalità proprio perché applicabili solo per tipologia di consumo senza poter distinguere, ad esempio, tra merci di diverso pregio ([[1316]](#footnote-1316)). Inoltre, secondo quanto indicato al par.3.2 è impraticabile utilizzare il fornitore per applicare regimi differenziati in relazione alle condizioni economiche degli acquirenti[[1317]](#footnote-1317).

*Scarsa gestibilità delle mitigazioni tributarie come sussidi*

La personalità dell'imposta è un tentativo di utilizzare mitigazioni tributarie per assistenza e sostegno sociale; si aggiunge in questo modo una funzione ulteriore a quella, già abbastanza difficoltosa, di determinazione degli imponibili, specificando le astrazioni economiche di cui al par.1.8([[1318]](#footnote-1318)9. Erogare deduzioni tributarie a chi è "capiente", cioè ha redditi adeguati per farvi fronte è un modo per evitare, in questi casi, l'intermediazione pubblica di cui al par.4.2, ma il difficile coordinamento tra funzione tributaria e assistenziale andrebbe approfondito in ulteriori riflessioni ([[1319]](#footnote-1319)), mentre qui rileva la personalità dell'Irpef, di cui al prossimo paragrafo.

*Specificazioni del concetto di reddito*

Il reddito è poi precisato legislativamente, sotto alcuni profili generali, ma relativamente più tecnici di quelli già indicati al par.1.8, dal testo unico delle imposte sui redditi (TUIR). Quest’ultimo conferma l’imponibilità di eventuali redditi in natura, quantificandoli tendenzialmente secondo il criterio del valore normale ( [[1320]](#footnote-1320)). Viene sancita anche l’imponibilità dei risarcimenti di danni per *lucro cessante* ([[1321]](#footnote-1321)), distinguendoli dalle perdite patrimoniali, non costituenti reddito (*danno emergente*).

*Redditi illeciti:rilevanza della confisca*

E’ anche precisata legislativamente l’imponibilità di redditi da attività illecita, consistenti dopotutto in prestazioni simili a quelle lecite, quanto a controprestazione ([[1322]](#footnote-1322)); quest’ultima manca invece per i proventi di furti e rapine ([[1323]](#footnote-1323)), che non vanno tassati, ma restituiti o confiscati. La confisca può verificarsi anche per i suddetti illeciti costituenti in astratto redditi, con problemi di coordinamento rispetto alla loro astratta tassabilità([[1324]](#footnote-1324)).

*Reddito monetario e inflazione*

Un tema generale e strutturale è quello dell’eventuale inflazione, che può gonfiare gli imponibili, in modo puramente monetario; servirebbero quindi correttivi soprattutto per i redditi di fonte patrimoniale “monetaria”, soprattutto quelli finanziari (par.8.5), che si svalutano con la perdita di valore della moneta, per l’aumento dei prezzi ([[1325]](#footnote-1325)). Tuttavia l’inflazione, nel passato molto intensa, è oggetto di correttivi, ai fini della determinazione dell’imponibile, solo se molto alta ([[1326]](#footnote-1326)).

### 9.3. Personalità dell’IRPEF: oneri deducibili, detrazioni e “contrasto di interessi”

*Dalla realità alla personalità dell’Irpef*

Come tutte le imposte *personali* secondo quanto indicato al paragrafo precedente, anche l’ IRPEF parte dalla ricchezza oggettivamente considerata; il punto di partenza sono i vari redditi di categoria ([[1327]](#footnote-1327)), cumulati in un’unica base imponibile([[1328]](#footnote-1328)), influenzata dai già anticipati elementi ulteriori di "personalità", estranei alla determinazione della ricchezza e relativi alla sfera individuale e familiare del contribuente.

*Oneri deducibili per ragioni di simmetria*

Alcuni oneri deducibili sono tali per ragioni di simmetria (par.3.12) di determinazione dei tributi, come i contributi previdenziali obbligatori per legge e assimilati([[1329]](#footnote-1329)), gli assegni di mantenimento al coniuge, i redditi restituiti all'erogante dopo esser stati tassati([[1330]](#footnote-1330)), etc., in quanto vi corrispondono redditi tassati su altri contribuenti (coniuge), in futuro (pensioni) o in passato. Tutte queste deduzioni, giustificate dalla logica di determinazione della ricchezza, continuano ad avvenire dall'imponibile, senza la trasformazione in detrazioni di imposta, di cui diremo ora.

*Detrazioni per oneri deducibili*

Gli altri oneri deducibili sono giustificati da ragioni "politico-sociali", estranee alla specificazione, secondo le note simmetrie di cui al par.3.12, dei concetti economici di cui al par.1.8. Si tratta infatti di consumi “meritevoli”, ma pur sempre di "consumi" , favoriti per ragioni contingenti di politica sociale; si tratta di spese mediche o educative, interessi passivi su mutui per l’acquisto della prima casa, elargizioni volontarie meritevoli, come quelle ad enti caritatevoli, politico culturali, assistenziali etc.([[1331]](#footnote-1331)). La scelta legislativa è stata quella di calcolare il vantaggio fiscale correlato a queste spese in modo uguale per tutti, convertendo le somme spese in detrazioni d’imposta, calcolate applicando (art. 15 TUIR) al loro ammontare un’aliquota attualmente al 19%. E' una soluzione ispirata alla logica ([[1332]](#footnote-1332)) della partecipazione statale a spese socialmente rilevanti, scelte dai privati.

*Detrazioni per familiari a carico, ed altre.*

La personalità dell'irpef si vede anche nella rilevanza dei carichi familiari, per coniuge, figli, genitori, etc.. Tali detrazioni costituiscono un sussidio erogato in forma di riduzione del tributo a chi ha modesti redditi, in quanto le detrazioni diminuiscono, fino ad azzerarsi, al crescere del reddito. Ricordiamo le già menzionate detrazioni per attenuare la progressività sui redditi di lavoro dipendente ([[1333]](#footnote-1333)), quelle per imposte su redditi prodotti all'estero (par.7.18), quelle per oneri deducibili trasformati in detrazioni, di cui appena detto sopra. Qualora la somma delle detrazioni ecceda l'imposta lorda, la differenza non è rimborsabile, e viene perduta, come nel caso dei c.d. “incapienti” (par.2.2); se lo stato rimborsasse la differenza, la detrazione diventerebbe un sussidio pubblico, cui avrebbe diritto anche chi non produce alcun reddito ([[1334]](#footnote-1334)).

*Oneri deducibili antievasione:contrasto di interessi*

Gli oneri deducibili suddetti non hanno finalità “segnaletiche” dei percettori, ed anzi il flusso informativo per la dichiarazione “precompilata” (par.3.4) obbliga addirittura i percettori a segnalare i soggetti eroganti al fine di consentire al fisco di predisporre le loro dichiarazioni “online”. Qualora i percettori non lo facciano, gli eroganti potranno essere invitati a documentare tali oneri nei controlli “selettivi” di cui al par.5.5; l’erogante qui non informa il fisco sulle generalità dei percettori ([[1335]](#footnote-1335)), in quanto tali oneri devono essere indicati nella dichiarazione nel loro importo complessivo, senza indicare le generalità dei percettori, per i controlli a campione di cui al par.5.5 ([[1336]](#footnote-1336)).

L’erogante deve fornire le generalità del percettore solo per le detrazioni per i lavori edilizi, ipotesi di “contrasto di interessi” in funzione antievasione, sulla cui fortuna mediatica par.4.5 ([[1337]](#footnote-1337)); l’istituto mescola il contrasto all'evasione con lo stimolo all'edilizia, e alle riqualificazioni energetiche. Questa detrazione è segnalata tramite uno speciale bonifico bancario, subordinata a una determinata natura della spesa, divisa in dieci anni, benchè arrivi anche al 50 percento ([[1338]](#footnote-1338)). Generalizzare il contrasto di interessi, come rilevato al par.4.5, non è però l’arma finale contro l’evasione; esso non solo renderebbe deducibili "consumi", ma anche somme che il fornitore dichiarerebbe in ogni caso ([[1339]](#footnote-1339)).

### 9.4.) Aliquote progressive, imposte sostitutive e distribuzione dei redditi nel tempo

*le aliquote progressive per scaglioni*

L’imposta lorda è applicata commisurando all’imponibile, al netto dei già indicati oneri deducibili dall'imponibile (par. precedente), le aliquote progressive, cioè crescenti più che proporzionalmente all’aumentare dell’imponibile. Anche in Italia, come praticamente ovunque, la progressività viene realizzata dividendo l’imponibile per scaglioni; su quello più basso l’aliquota è del 23% fino ad arrivare a poco più del 40%, ferme restando le aliquote applicate sugli scaglioni precedenti. Alla progressività si contribuisce anche dando agli imponibili più modesti una “detrazione” decrescente al crescere del reddito ([[1340]](#footnote-1340)).

*Giustificazione della progressività*

La progressività è ispirata al principio, già anticipato a proposito dell’art. 53 della costituzione (par. 2.2), secondo cui, all’aumentare della ricchezza il contribuente può privarsi con eguale sacrificio di una quota proporzionalmente maggiore della medesima ([[1341]](#footnote-1341)).

Una progressività esasperata rischia di diventare, tenendo conto delle aree di ricchezza non raggiunte dalle aziende, una progressività «di bandiera», che tartassa i ricchi salvo poi accorgersi che i redditi elevati – stando alle dichiarazioni – sono pochissimi; si tratta in genere di dirigenti, artisti, professionisti, o esponenti del capitalismo familiare, amministratori delle loro aziende ([[1342]](#footnote-1342)).

*Rapida salita delle aliquote*

L'attuale struttura delle aliquote è per molti versi irrazionale, in quanto sale rapidamente , arrivando al 38 percento oltre 28 mila euro, per poi fermarsi al 43 percento fino all'infinito. L’aliquota media, cioè il rapporto algebrico tra imposta complessiva e imponibile, molto diversa tra un imponibile di 40 mila euro e di 100 mila, lo è molto meno tra quest'ultimo e un imponibile di 500 mila. Oltre il livello di sopravvivenza dei 28 mila euro, l’eccedenza sconta insomma aliquote sostanzialmente proporzionali attorno al 40 percento (dal 38 al 43 percento non c’è molta differenza). Sarebbe quindi razionale, invece di invocare il simbolo politico dell’imposizione proporzionale (c.d. “flat tax”), diminuire le aliquote sui redditi intermedi, abbandonando anacronistici pregiudizi antievasione ([[1343]](#footnote-1343)). Anche la curva delle aliquote è quindi condizionata dal retropensiero della ricchezza non registrata e dal timore di concedere sgravi per redditi bassi a finti poveri, con reddito maggiore in parte evaso, confermando la centralità della determinazione degli imponibili per la funzione tributaria.

*Progressività e tempo libero*

Un profilo che l’imposizione progressiva non riesce a considerare, sui redditi da lavoro, e che potrebbe rilevare sui redditi di fonte patrimoniale è il diverso sforzo necessario a produrre l’imponibile; sono invece possibili inasprimenti sui redditi di fonte patrimoniale o le già indicate detrazioni selettive per i redditi di lavoro dipendente ([[1344]](#footnote-1344)). Quando però il reddito deriva da lavoro è difficile calibrare l’imposizione rispetto all’impegno necessario a produrlo; ad esempio è difficile distinguere tra un attore famoso che guadagna, facendo due films l’anno, come un dirigente d’azienda, che lavora tutti i giorni, ma sconta le stesse aliquote a parità di imponibile.

*Irrilevanza tributaria dell’instabilità del lavoro*

Il reddito è tassato per periodi di imposta (par.7.11), senza proiettarlo sull’intera vita del contribuente ([[1345]](#footnote-1345)), trascurando che alcuni redditi hanno per definizione una limitata durata nel tempo, come quelli di artisti e sportivi ([[1346]](#footnote-1346)). Non è insomma gestibile l’eventualità che il reddito di oggi non si riproduca domani; l’unico esercizio possibile sarebbe un sussidio, negli anni successivi, senza reddito, influenzato dal ricalcolo delle imposte pagate in precedenti annualità “redditizie”.

*Convenienza di un reddito ben distribuito negli anni*

E’ quindi oggettivamente conveniente dal punto di vista tributario un reddito costante e distribuito in modo equilibrato negli anni, senza picchi e senza vuoti; ciò non incentiva l’assunzione di rischio ed i redditi “straordinari”. Anche sotto questo profilo la fantomatica idea di "capacità contributiva globale", riferita a tutta la vita del contribuente, latente dietro l'art.53 della costituzione, dimostra tutta la sua difficile praticabilità, come già visto al par.2.2.

*Redditi pluriennali e progressività*

E’ praticamente gestibile soltanto la percezione successiva di un reddito maturato in precedenza; evitando la penalizzazione delle aliquote progressive IRPEF su redditi maturati in un arco pluriennale, ma percepiti successivamente, in un unico periodo di imposta ([[1347]](#footnote-1347)). La consueta imputazione a periodo col principio di cassa (par.7.11) concentrando tutta la tassazione in un solo anno, farebbe scattare aliquote progressive troppo elevate, su un reddito destinato per definizione a essere realizzato una sola volta. Questo giustifica la facoltà di sottrarre alcuni redditi pluriennali all’ordinaria imposizione progressiva IRPEF, tassandoli con una aliquota media; questa c.d.“tassazione separata” avviene con una aliquota particolare, pari alla media delle aliquote marginali IRPEF applicabili nel periodo di maturazione, o per semplicità, in un arco pluriennale più breve, anteriore alla percezione del reddito. Ne sono esempi molto frequenti il trattamento di fine rapporto di lavoro dipendente e le plusvalenze per la cessione e liquidazione di aziende di imprenditori individuali (art. 17 lett. G TUIR).

### 9.5. L’IRAP e la tassazione attraverso le aziende del valore aggiunto “tipo reddito”

*valore aggiunto economico come presupposto d’imposta*

Il “valore aggiunto” di cui al par.1.8, ripreso poi sotto altri profili al par.3.1 e 7.3, spiega anche L'IRAP, che lo colpisce con un’aliquota attorno al 5%; il valore aggiunto, per precisare quanto detto a suo tempo al par.1.8, è il reddito creato dall’organizzazione per tutti quelli che vi lavorano o la finanziano; esso tiene conto anche delle esportazioni, mentre è ridotto delle importazioni, di canoni immobiliari, diritti d’autore, acquisti di beni usati o terreni e fabbricati da privati, imposte sugli affari, ad esempio di bollo o di fabbricazione ([[1348]](#footnote-1348)).

Il calcolo dell’IRAP deriva da un confronto di imponibili, in buona misura analogo a quello dell’IRES ([[1349]](#footnote-1349)), incerto fino al termine del periodo di imposta. Solo a consuntivo, quindi, è incerto se i compensi spettanti giuridicamente a lavoratori e finanziatori trovano economicamente corrispondenza nel valore aggiunto, il che rende impraticabili rivalse sui soggetti sopra indicati ([[1350]](#footnote-1350)). Nell’IRAP l’azienda come gruppo sociale (par.3.1) colpisce quindi un valore aggiunto comune, solo idealmente diviso tra salari, interessi e profitti ([[1351]](#footnote-1351)).

*deficit formativi e inquadramento dell’imposta*

Quest'impossibilità di spiegare il tributo coi rapporti tra contribuenti di fatto e di diritto (par.3.5) ha provocato incertezze e polemiche, mentre gli economisti considerano l’IRAP un’imposta sul reddito di una pluralità di soggetti, perché tale è -dopotutto- il valore aggiunto. La natura dell'IRAP resta oscura nonostante la sua attribuzione alle regioni, derivante dalle contingenze politiche descritte al par.10.8. Si è arrivati quindi a critiche traballanti o a generici riferimenti all’organizzazione produttiva ([[1352]](#footnote-1352)).

*necessità di un’organizzazione e salti di imposta*

La sintesi della confusione che precede è un’esclusione da Irap, ormai consolidata nella prassi, delle piccole attività di lavoro indipendente “non organizzate in forma di impresa”, basate sul lavoro personale. La soluzione riflette l’assurdità di applicare l’IRAP agli operatori economici “monoaddetto”, piccoli commercianti e artigiani, dove valore aggiunto e reddito personale coincidono [[1353]](#footnote-1353). La deduzione ai fini IRAP dei loro compensi, in capo alle eventuali imprese clienti, crea però un asimmetrico salto di imposta, con una asimmetria che *de iure condendo* andrebbe eliminata ([[1354]](#footnote-1354)).

La già anticipata eliminazione dal valore aggiunto imponibile dei redditi di lavoro dipendente ha svuotato di senso l’imposta. Le principali componenti dell’imponibile, in aggiunta al profitto, restano dunque solo gli oneri finanziari, a parte alcuni tecnicismi sull’imponibilità residua dei redditi “diversi” (par.8.6).

### CAP 10 ADATTAMENTO DEI “TRIBUTI MINORI” ALLA TASSAZIONE ATTRAVERSO LE AZIENDE

Sintesi. In questo paragrafo ci occupiamo dei numerosissimi ed elementari tributi, di antica origine, su ricchezza non intercettata dalle aziende, ma visibile attraverso sue caratteristiche esteriori, materialmente percepibili, oppure attraverso gli atti giuridici (in genere solenni) che la accompagnano (par.10.2 sull’imposta di registro, legata alla visibilità giuridica, collegata ai contratti solenni, annotati in pubblici registri). Alcuni di questi antichi tributi si sono adattati ad una applicazione massiva, seriale, gestita attraverso le organizzazioni amministrative (par.10.3 sul bollo e le concessioni governative). Sugli immobili, o i mobili registrati, queste forme di visibilità della ricchezza ricorrono entrambe , congiuntamente e sotto profili diversi, che dovranno essere coordinati per quanto riguarda la forma di tassazione più difficile da realizzare attraverso le aziende, cioè quella sui patrimoni degli individui , che raramente hanno a che fare, come tali , col circuito amministrativo aziendale di acquisizione dei consumi e di erogazione dei redditi (parr 10.4-10.5 sulle imposte patrimoniali e di successione).

Anche l’antica visibilità materiale della ricchezza, tipica delle imposte doganali e delle cosiddette accise, si è parzialmente scollegata dalla sorveglianza fisica delle merci, collegandosi ai relativi documenti di accompagnamento , ormai fisiologici nell’organizzazione aziendale e nel commercio internazionale (par.10.6-10.7).

Questi problemi di determinazione della ricchezza si moltiplicano poi per le imposte amministrate da enti territoriali , comuni, province e regioni, spiazzati dalla tassazione attraverso le aziende, come vedremo ai paragrafi 10.8-10.10, dedicati anche al federalismo fiscale.

### 10.1. Una geografia dei “tributi minori”

*Il retaggio dei tributi preindustriali*

In questo paragrafo esamineremo i numerosissimi tributi che, accanto alle poche grandi imposte gestite attraverso le aziende, restano collegati alla precedente visibilità, fisica o giuridica (par.1.11) di segmenti isolati di ricchezza. Si tratta talvolta di tributi spiegabili anche col principio del beneficio (par.1.2), in termini di tassa in senso stretto, o di “tariffe”, senza natura tributaria (par.5.1). Spesso si tratta di antichi tributi riadattati a una società moderna, spesso “esternalizzati” su particolari categorie di organizzazioni, in un processo simile a quello che, per le grandi astrazioni economiche (redditi e consumi) ha portato alla determinazione delle imposte attraverso le aziende ([[1355]](#footnote-1355)).

*Facilità di comprensione d’insieme*

I meccanismi dei tributi tradizionali, puntuali e circoscritti, sono una delle ragioni per cui li si definiscono, nella manualistica accademica, “tributi minori”. La loro logica giuridico-economica è da una parte abbastanza accessibile al bagaglio culturale della pubblica opinione (par. 4.1), ma al di là di questa vernice superficiale, pone interrogativi teorici molto maggiori di quelli esaminati per le imposte trattate finora.

*Ridotto bisogno di spiegazione scientifico sociale*

E' un po’ come se -per questi tributi- si ripetesse il tradizionale meccanismo provatistico-giurisdizionale, che passa subito da una cornice sociale facilmente intuibile a tecnicismi specialistici; questi ultimi diventano tali proprio per interrogativi di fondo, sulla natura dei tributi in esame, fondamentalmente non risolti, anche perché di scarso interesse per il pubblico dibattito, vista l’importanza, appunto, “minore” di queste entrate, a parte occasionali polemiche politiche ([[1356]](#footnote-1356)). La discussione generale sulla funzione tributaria, l’adempimento o l’evasione, magari si innesca su questi tributi, ma poi torna sulle imposte esaminate ai capitoli precedenti. Anche per questo sopravvivono per forza d’inerzia tributi anacronistici, cui la politica non presta attenzione finchè non trova occasioni, magari fortuite, per usarli in termini di gettito o di consenso, suoi obiettivi secondo quanto precisato al par.2.4. Solo col miglioramento delle spiegazioni scientifico sociali della funzione tributaria (par.4.7), potranno essere messi a fuoco anche alcuni di questi profili.

*Campo di applicazione limitato, anche professionale*

Inoltre tali tributi non riguardano, in modo necessario e sistematico, la generalità degli operatori economici (come avviene per il sistema dell’IVA e delle imposte sui redditi), oppure riguardano tutti occasionalmente (imposta di registro o di successione) oppure per importi trascurabili (IMU, tasse auto, canone Rai). Un altro profilo per cui un tributo viene considerato "minore" è la sua modesta rilevanza professionale, nella cornice del fuorviante praticismo esteriore di cui al par. 4.4; inoltre l’applicazione di questi tributi è pressoché proceduralizzata ed essi provocano raramente questioni che giustifichino le spese di un parere professionale o di una controversia giudiziaria ([[1357]](#footnote-1357)).

*Importanza concettuale*

Benchè siano tributi trascurati dai manuali, dai corsi di formazione, dagli articoli della pubblicistica, la loro importanza economico-sociale è spesso notevolissima, anche sul piano del gettito assoluto, come per le imposte di fabbricazione, o l'IMU. Sono inoltre tributi spesso frequenti nella vita di tutti i giorni e nel dibattito politico-economico, anche con solida tradizione, di cui sono prive alcune grandi imposte della “tassazione attraverso le aziende”, si pensi ad esempio all’IVA o alle stesse imposte sui redditi “non agricoli”, introdotte in tempi relativamente recenti (par.1.8).

*Banchi di prova interessanti*

Alcuni aspetti dei "tributi minori" sono invece ottimi punti di osservazione per la spiegazione scientifico sociale della funzione tributaria. I tributi minori ci fanno comprendere l'uso, da parte degli uffici tributari, di indizi limitati di ricchezza (par.1.11), per una tassazione basata sull'iniziativa di poteri pubblici. I tributi minori sono quindi un ottimo banco di prova per capire come si assestano, nel diritto come studio delle funzioni pubbliche, le varie concause dei fenomeni sociali, con zone grigie e sfumature, spesso fortuite.

*Collegamento con i concetti generali dell’attività aziendale, istituzionale e professionale*

Privilegeremo quindi i collegamenti tra "tributi minori" ed aspetti strutturali della funzione tributaria, riferita a varie combinazioni tra manifestazioni di ricchezza ed esercizio di altre funzioni pubbliche, cui il tributo si collega. Eviteremo invece, come è doveroso a questo livello di interlocuzione, di disperderci in casistiche tecnico-professionali, inevitabilmente contingenti senza lo sfondo “scientifico sociale”, che qui cerchiamo di costruire.

*Metodologia espositiva*

Nei paragrafi successivi collegheremo quindi le caratteristiche di tali tributi con alcune questioni trattate nella prima parte, che ritroveremo spesso intrecciate su un singolo "tributo minore", che magari si giustifica un po’ con la ricchezza, un po’ col principio del beneficio, e un po’ come stratificazione autoprodotta di vischiosità contingenti ([[1358]](#footnote-1358)).

### 10.2. I tributi sugli atti giuridici solenni o visibili (imposta di registro).

*Visibilità tributaria della ricchezza attraverso atti giuridici*

Ai parr.1.4-1-11 abbiamo già ricordato, dal punto di vista storico, che la ricchezza può essere manifestata anche da atti giuridici “solenni”; essi costituiscono una facile occasione di tassazione in quanto i privati desiderano vedersi socialmente riconosciuto, dal pubblico potere, il loro diritto([[1359]](#footnote-1359)); ciò comporta una visibilità formale degli atti giuridici su cui si fondano i diritti proprietari, che rende facile l’applicazione di un’imposta, sostanzialmente riferita all’astrazione economica denominata “patrimonio”; non si tratta del complessivo patrimonio di un soggetto, ma del segmento di patrimonio visibile appunto tramite l’atto giuridico solenne di volta in volta redatto ([[1360]](#footnote-1360)).

*Importanza teorica dell’imposta di registro*

Questa "famiglia" di tributi è molto antica, e gravita in Italia attorno all’ imposta di registro, cui sono riconducibili anche le imposte ipotecarie e catastali (immobiliari) e l’imposta sulle successioni, tanto da far parlare anche di “imposte notarili”. Queste imposte, pur poco rilevanti in termini di gettito, hanno una notevole importanza storico-teorica; a proposito di tali imposte sono infatti emerse per la prima volta le discussioni di cui al par.3.9 sull'interpretazione funzionale nel diritto tributario, tra senso economico e senso civilistico. La visibilità degli imponibili attraverso gli atti solenni ha anticipato, più in generale, la sua attuale determinabilità attraverso la documentazione aziendale; quest'ultima in definitiva consiste di una documentazione continuativa di rapporti giuridici come gli atti soggetti a imposta di registro. ([[1361]](#footnote-1361)).

*Formalità giuridica come condizione di imponibilità*

Il tributo non si applica agli "atti informali", come i contratti verbali o quelli per scambio di dichiarazioni; essa si applica solo agli atti che – per motivi di certezza giuridica – si decida di formalizzare in modo “solenne”, in genere mediante pubblico ufficiale (notaio), o in veste di scrittura privata con sottoscrizione di entrambi i contraenti.

Gli atti formali, per cui una simile imposta è “efficiente” sono in prevalenza quelli aventi ad oggetto la ricchezza immobiliare. Solo per alcuni atti, come le cessioni di aziende o le locazioni immobiliari, è applicata in via eccezionale l’imposta anche senza requisiti formali, perché il rapporto è visibile in altro modo, per la sua durata nel tempo (locazioni) o visibilità esteriore (cessione di aziende).

*Atti scritti: limiti della “solennità”*

Per questo la solenne enunciazione di principio secondo cui l’imposta colpirebbe tutti gli atti scritti a contenuto patrimoniale formati nel territorio dello Stato, si ridimensiona subito per la suddetta esclusione degli atti formati per *corrispondenza*, nel senso di “scambio di dichiarazioni”([[1362]](#footnote-1362)); tali atti informali non sono del resto altrimenti “visibili”, come indicato al par.1.10, e ne manca la "solennità minima" che consente una gestibile effettività del tributo.

*alternatività con l’IVA*

L’alfabetizzazione di massa, la capacità diffusa di redigere contratti anche in forma “non notarile”, la diffusione della ricchezza mobiliare rispetto a quella immobiliare, hanno reso meno importante quest’imposta. Essa si è inoltre allontanata dal mondo degli operatori economici anche per la presenza dell’IVA. L’imposta di registro è infatti comunque esclusa per operazioni soggette all’IVA (principio di alternatività “iva-registro”), il che sottrae alla sua sfera applicativa anche atti per i quali sussiste una forma giuridica “solenne”; in tal caso l’imposta di registro è dovuta in misura fissa (attorno ai 200 euro), non nella misura proporzionale di cui diremo subito.

*struttura del tributo: la tariffa*

L’imposta di registro ha una struttura legislativa analoga ad altre imposte indirette ([[1363]](#footnote-1363)), con una parte comune e poi una “tariffa”, composta di vari articoli riferiti a tipologie omogenee di atti giuridici; tali atti sono raggruppati dal riferimento ad immobili, ad operazioni societarie, a sentenze, ad atti automobilistici, etc.. Ciascun articolo della tariffa si articola a sua volta, di solito, in numerose previsioni, anche molto dettagliate e circostanziate, come ad esempio quelle per la “prima casa”.

*Panorama delle aliquote*

I trasferimenti di diritti reali su beni immobili sono soggetti ad aliquote elevate (7% per i fabbricati e 15% per i terreni), più le imposte ipotecarie e catastali[[1364]](#footnote-1364), applicate nella misura complessiva del 3% ([[1365]](#footnote-1365)).

Sono soggette ad imposta, in quanto atti solenni, anche le sentenze, cercando di riprodurre il regime applicabile ove una manifestazione economica analoga fosse invece realizzata contrattualmente ([[1366]](#footnote-1366)). La voce prevista per gli "atti societari" si è praticamente svuotata a seguito della detassazione comunitaria delle operazioni di conferimento, fusione, scissione etc. Frequente è l'applicazione delle aliquote speciali per le cessioni di autovetture ([[1367]](#footnote-1367)); l'aliquota generale residuale, per ogni altro atto "formale" da registrare, è del 3 percento ([[1368]](#footnote-1368)).

*Ruolo dei pubblici ufficiali e punti di forza*

L’imposta fa perno sui pubblici ufficiali (ad es. notai), che devono chiedere la registrazione per gli atti che redigono, ferma restando la responsabilità delle parti, cui si riferisce la ricchezza ([[1369]](#footnote-1369)). L'imposta colpisce il patrimonio quando cambia titolare, in genere a fronte di corrispettivi in danaro, da cui è possibile attingere per il pagamento, senza i problemi di liquidità degli altri tributi sul patrimonio([[1370]](#footnote-1370)).

*Corrispettivo e controversie sul valore normale immobili*

Il punto di forza del tributo è l'interesse delle parti alla trascrizione dell’atto immobiliare, mentre non c'è un analogo interesse all’emersione del prezzo effettivo. Per questo, a differenza di quanto avviene nella tassazione attraverso le aziende, sarebbe quindi troppo pericoloso, sul piano della cautela fiscale, prevedere la tassazione solo in base ai corrispettivi dichiarati. I valori immobiliari dichiarati in atto sono quindi stati per anni soggetti ad accertamento da parte degli uffici, in base al valore venale in comune commercio. Ne derivarono, visto il gran numero di atti riguardanti beni immobili e l’onerosità dell’aliquota applicabile, frequentissime controversie sul valore di tali beni, stante anche l’opinabilità della relativa valutazione. Fu quindi introdotto un criterio automatico (art. 52) basato sul valore catastale del bene (par.8.2 e 8.4), nonostante le frequenti sperequazioni rispetto al valore effettivo; nelle compravendite immobiliari tra privati, relative ad abitazioni, è stato poi anche consentito pagare il tributo di registro sul suddetto valore catastale, pur evidenziando in atto il maggior prezzo effettivo.

### 10.3. Uffici tributari e aziende nella tassazione dei documenti giuridici (bollo e concessioni pubbliche)

*struttura dell’imposta*

L’imposta di bollo ha struttura simile a quella dell’imposta di registro ([[1371]](#footnote-1371)), da cui si distingue in quanto colpisce non tanto il contenuto patrimoniale dell'atto giuridico, ma il documento che ne costituisce il supporto materiale([[1372]](#footnote-1372)). Il tributo è in genere per tipologia di documento, indipendentemente dal valore sottostante, salve le cambiali, dove è proporzionale al relativo importo.

*Punti forti: l’applicazione “seriale”*

Sul piano della tradizione e del gettito è un’imposta tutt’altro che «minore», ed in essa si riflette l’importanza di strutture amministrative e pubbliche di vario tipo, estranee agli uffici tributari. Il cardine dell’imposta sono infatti le strutture amministrative organizzate che ricevono ed emettono i suddetti documenti, controllando anche il pagamento dell’imposta ([[1373]](#footnote-1373)); analoga affidabilità hanno le grandi strutture aziendali ([[1374]](#footnote-1374)), che non possono permettersi, per i noti motivi gestionali, di sottrarsi al pagamento. L’acquisto e l’annullamento delle marche da bollo è la modalità di pagamento per le applicazioni occasionali del tributo, su documenti da presentare presso i suddetti pubblici uffici; invece i suddetti “grandi emittenti privati” (banche, assicurazioni etc.) lo corrispondono in modo c.d. «virtuale», cioè su dichiarazione periodica che indica il numero complessivo dei documenti emessi.

*Antieconomicità controlli*

Quando questi uffici non sono coinvolti, l’imposta viene di solito evasa, come accade nei rapporti tra privati e piccole realtà organizzative come un condominio, una associazione privata, una piccola azienda, un medico. Del resto, quando non si tratta di grandi organizzazioni che emettono o ricevono documenti in serie, ma di singoli documenti polverizzati nel tempo e nello spazio, anche il controllo fiscale si rivela antieconomico, visto il modesto importo unitario del tributo. Anche qui, insomma, è importante la ripetitività, la serialità dell’emissione di documenti soggetti al tributo.

*Giustificazione economica*

La giustificazione dell’imposta in termini di ricchezza è più labile rispetto all’imposta di registro; non sempre il documento cui si riferisce l’imposta di bollo esprime infatti un contenuto patrimoniale e talvolta c’è solo un collegamento generico con una pubblica funzione ([[1375]](#footnote-1375)); sotto questo profilo il tributo potrebbe giustificarsi in termini di “tassa” in senso stretto, per il contatto (effettivo o virtuale) con una qualche funzione pubblica. Questo difficile inquadramento nelle categorie delle entrate pubbliche di cui al par.5.1 riguarda molti “tributi minori” e lo ritroveremo spesso più avanti.

*Tributi sulle concessioni pubbliche*

Lo stesso riferimento a pubbliche funzioni, documenti amministrativi, autorizzazioni, certificati etc., si ritrova nel tributo sulle concessioni governative o di enti locali, anch’esso più “tassa” che “imposta” ([[1376]](#footnote-1376)). Anche qui sono gli uffici amministrativi che si occupano di queste

materie ad assicurare, indirettamente, il gettito del tributo.

### 10.4. “Tassazione sul patrimonio” come soluzione di ripiego (di difficile gestione)

*Composizione del patrimonio*

La maggior parte del patrimonio, come indicato ai par. 1.8, 8.4 e 8.5, consiste di immobili e risparmio; la ricchezza si produce cioè nelle attività economiche, per essere poi accantonata negli immobili o in investimenti finanziari. Poca cosa, in termini economici, esprimono invece i segmenti patrimoniali costituiti da oggetti d'arte, gioielli e altri beni rifugio ([[1377]](#footnote-1377)).

Anche il valore delle aziende, in capo ai rispettivi titolari, è patrimonio, ma è illiquido e generatore di valore aggiunto (par.1.8) per una pluralità di soggetti (par.4.2 sulla "redistribuzione"); oltre a questa “meritevolezza sociale”, questo patrimonio è destinato a scontare imposte sui redditi man mano che gli "avviamenti aziendali" (par.7.13), generano imponibili, apparendo anche sotto questo profilo poco opportuno anticipare la tassazione ([[1378]](#footnote-1378)).

*Imposte patrimoniali e simbologie sociali*

A ben guardare, come precisato in altra sede, il valore del patrimonio è collegato col livello di reddito dell’ambiente sociale ([[1379]](#footnote-1379)). Spesso nella pubblica opinione si affaccia l'idea della tassazione dei patrimoni di lusso, talvolta cristallizzati in beni infruttiferi, senza valore intrinseco e che non si rivalutano, come le auto di lusso, le imbarcazioni da diporto etc. La giustificazione in termini di ricchezza è indiretta, in quanto tali beni, anche se di scarso valore in sé, rendono verosimile una condizione economica florida in generale ([[1380]](#footnote-1380)).

*Tassazione patrimoniale come soluzione di ripiego*

La tassazione patrimoniale deve tener conto di quanto detto al par.1.8, sul pagamento di qualsiasi imposta, benchè non colpisca i redditi, attraverso i redditi. Questi ultimi sono infatti il frutto dell’attività umana produttiva di beni e di servizi (par. 1.8) e perciò le istanze sociali per cui si chiede una imposta patrimoniale possono essere soddisfatte da imposte aggiuntive sui redditi; mi riferisco ai redditi di fonte patrimoniale (par.1.8) sia in termini di frutti che di plusvalenze. Le imposte sul valore del patrimonio appaiono quindi come una soluzione di ripiego, una scorciatoia che scatta anche su patrimoni infruttiferi, illiquidi e che hanno subito perdite ([[1381]](#footnote-1381)). Questa soluzione di ripiego può essere giustificata dalla mancanza di informazioni (motivi di semplicità), dai passaggi di ricchezza (successioni o donazioni di cui al successivo par.10.5).

*Estraneità del patrimonio alla tassazione attraverso le aziende*

Anche la perdita del controllo dei redditi, soprattutto quelli non determinabili attraverso le aziende, fa apparire la tassazione del patrimonio come un possibile ripiego. Inoltre i redditi di fonte patrimoniale sono spesso determinabili attraverso le aziende, sulle quali non è invece esternalizzabile una tassazione patrimoniale generalizzata, riguardante "ricchezza statica", ormai nella sfera privata dei titolari; al massimo le aziende possono occasionalmente individuare i frammenti di patrimonio di cui esse siano depositarie nell'esercizio della loro attività ([[1382]](#footnote-1382)).

*E difficoltà di gestione*

L’imposta sul patrimonio richiede quindi un intervento diretto e massivo degli uffici tributari, e questo è il vero ostacolo alla sua generalizzazione in Italia. Se il fisco può “vedere”, in modo sufficientemente sistematico solo la ricchezza risultante dai pubblici registri (fabbricati e terreni), senza poter contare sull'aiuto di terzi ([[1383]](#footnote-1383)), la "patrimoniale" appare velleitaria, prima ancora di analizzarla sotto il suddetto profilo ideologico ed economico; ne vedremo subito una riprova per l'imposta sulle successioni e donazioni.

### 10.5. Successioni e donazioni: un’imposta patrimoniale da gestire attraverso gli uffici.

*Lo svuotamento dell’imposta sulle successioni*

Un esempio della difficoltà, indicata al paragrafo precedente, di gestire le imposte patrimoniali in un contesto di ricchezza “mobiliare” ([[1384]](#footnote-1384)), si trova nel progressivo svuotamento dell'imposta sulle successioni e donazioni. In teoria questo tributo avrebbe una grande importanza perequativa in quanto gli incrementi di patrimonio per successioni e donazioni ([[1385]](#footnote-1385)) migliorano la posizione economica, del beneficiario; per questo quasi tutti i paesi assoggettano tali incrementi alla tassazione qui in esame, giustificata soprattutto in società mature, come quella attuale, dove le occasioni di migliorare la propria condizione di nascita sono sempre minori, per il blocco del c.d. “ascensore sociale” ([[1386]](#footnote-1386)).

*Difficoltà tecniche di realizzazione*

Per questo un tributo successorio è presente nella maggior parte dei paesi ad economia mista[[1387]](#footnote-1387), il che conferma il mantenimento, da parte di altre amministrazioni fiscali, di una capacità valutativa della ricchezza che da noi sta svanendo. Infatti, benchè giustificato sul piano del ruolo economico delle imposte (par.4.2), il tributo successorio incontra difficoltà sul piano della determinazione degli imponibili e del coordinamento coi tributi sui redditi ([[1388]](#footnote-1388)); è infatti man mano diminuita la ricchezza fondiaria, visibile attraverso pubblici elenchi, dove il beneficiario (erede o donatario) ha bisogno di sostituirsi al vecchio titolare, rendendo facile “imporre l'imposta” al subentrante.

*Trasferibilità della ricchezza con atti non qualificati*

Con la “finanziarizzazione” del patrimonio, e con l’intestazione a società anche dei patrimoni immobiliari più consistenti, l’imposta è diventata inidonea a raggiungere i trasferimenti di ricchezza finanziaria ed i passaggi di immobili o aziende tramite quote societarie. La sufficienza di atti “informali”, non solenni, per trasferire la ricchezza emerge nelle “donazioni indirette”, realizzate senza atto pubblico, ma ugualmente valide, come la rinuncia a crediti, a diritti di opzione, i pagamenti di debiti altrui etc. Anche i passaggi informali di ricchezza, soprattutto all’interno dei nuclei familiari, non sono facilmente qualificabili, in quanto si tratta di atti "neutri", dove la ricchezza si trasferisce, ma se ne ignora il titolo giuridico. Sbaglierebbe infatti chi ritenesse giuridicamente "donazione" il trasferimento di somme mediante bonifico, assegno, etc. In teoria sono trasferimenti "precari", giuridicamente non autosufficienti, di cui l'erogante , o i suoi eredi, potrebbero chiedere la restituzione, o imputare alle quote di eredità, ai fini dei conguagli reciproci([[1389]](#footnote-1389)).

*Vicende legislative contingenti*

*Le modifiche del 2000*

Su questo sfondo si innestarono iniziative diverse, a seconda dell'ispirazione politica, tra l'abolizione e la razionalizzazione del tributo, accomunate però dalla consapevolezza della sua crisi.

Un tentativo di salvaguardare l'imposta, nel 2000, fu quello di passare alla tassazione su quello che ciascun beneficiario aveva ricevuto, mentre in precedenza l'imposta era globale sull'insieme dell'eredità, come entità unitaria, ricalcando la successione civilistica, con testamento o ex lege. Furono anche abbassate le aliquote, massimo 8 percento tra estranei([[1390]](#footnote-1390)) e introdotta una quota esente per ciascun beneficiario([[1391]](#footnote-1391)).

*Tentativi di allargare la base imponibile*

Si cercò anche di ampliare la base imponibile, e di recuperare anche i trasferimenti mobiliari, non formalizzati in atti soggetti a registrazione; si fece leva, a questo scopo, sulla stima della condizione patrimoniale ai fini dell'accertamento in base al tenore di vita nei tributi sui redditi. Quando il beneficiario di trasferimenti informali li usa per contrastare un accertamento basato sulla spesa (par. 5.14), l’ufficio tributario potrebbe accertare l’imposta sulle donazioni; non sembra però che questa disposizione abbia diffusa applicazione, a conferma del ridotto impatto dell’abbassamento delle aliquote sulla determinazione degli imponibili (par.4.5).

*Attuale stasi*

Questo assetto normativo ([[1392]](#footnote-1392)) ha avuto però scarsa applicazione pratica nella prassi degli uffici tributari, perché comporta valutazioni convenzionali per ordine di grandezza. L'unica possibilità di applicazione adeguatamente sistematica fa perno sulla situazione patrimoniale del beneficiario ([[1393]](#footnote-1393)), e a tal fine sarebbe fondamentale lo schedario patrimoniale permanente di cui al par.5.7. Anche qui si vede l’importanza di una spiegazione d’insieme della funzione tributaria alla luce della diversa determinabilità degli imponibili, filo conduttore di questo testo. Fino ad allora, il tributo avrà solo un qualche occasionale interesse tecnico-professionale, per chi ci resta invischiato, ma sul piano dello studio giuridico-sociale sarà un enorme e irrilevante “buco nero”.

### 10.6. Altri tributi speciali su consumi di determinati beni e servizi (incluso accise e dogane)

***Residui tributi “a quantità”***

La tradizione di colpire la ricchezza espressa dalle quantità di merci (paragrafi 1.3 e 7.2) si è mantenuta per poche imposte, relative a beni con circolazione ancora fisicamente controllabile dagli uffici tributari, come vedremo per i prodotti petroliferi. A differenza dell’IVA , queste imposte mantengono, l’antica tradizione (par.7.1) di essere applicate alla quantità delle merci, trascurandone il prezzo di vendita.

*Competenze amministrative:agenzia delle dogane*

Questa tradizione, e le particolari procedure applicative, con specifiche tecniche oltre che giuridico contabili, spiegano l'applicazione di molti di questi tributi da parte dell'Agenzia delle dogane ([[1394]](#footnote-1394)). Al loro interno troviamo imposte sui prodotti petroliferi, la cui importazione e distribuzione è facile da controllare, anche fisicamente, visti gli impianti necessari alla relativa lavorazione e distribuzione. Lo stesso accade per le imposte sull’energia elettrica, gas di città (c.d. «accise»). Tutti questi tributi, di matrice molto antica, si sono adattati facilmente alla tassazione attraverso le aziende, come indicato al par.10.1.

*Esternalizzazione, traslazione sul consumo e coesistenza con l’IVA*

Anche di questa tipologia di tributi sono rimasti solo quelli ormai esternalizzati, applicati grazie a pochi grandi soggetti, caratterizzati dalle note rigidità amministrative, e quindi fiscalmente affidabili([[1395]](#footnote-1395)).

Si tratta senz’altro di imposte sui consumi, anche se applicate (per ovvi motivi di semplicità) in capo al produttore o all’importatore, il quale le riaddebita poi ai propri clienti, comprendendole nel prezzo, fino al consumatore, contribuente "di fatto", nel senso di cui al par.3.5([[1396]](#footnote-1396)). Queste imposte su speciali consumi coesistono quindi ([[1397]](#footnote-1397)) con l’imposizione generale sui consumi rappresentata dall’IVA , grazie a specifiche autorizzazioni comunitarie([[1398]](#footnote-1398)).

*Rilevanza concentrazione offerta*

La visibilità materiale degli imponibili, cui questi tributi sono improntati (par.1.11), incorpora il tributo nel prezzo, e ne rende difficili restituzioni se la merce viene perduta, ad esempio per incidenti, prima di essere consumata; questi tributi sono meno efficienti man mano che la visibilità materiale dei beni diminuisce, è possibile produrli con facilità e la vigilanza del fisco deve disperdersi tra un elevato numero di piccole posizioni ([[1399]](#footnote-1399)).

*Imposte sulle utenze*

Sono sostanzialmente imposte di consumo («accise») quelle sull’energia elettrica, il cui successo dipende anche qui dalla concentrazione dell’offerta presso pochi soggetti facilmente controllabili (ENEL, Aziende ex municipalizzate, Italgas e simili), che riforniscono un gran numero di consumatori, attraverso apposite condutture, direttamente

nel domicilio degli utenti. Non c’è perciò un problema di contrabbando e di controllo delle movimentazioni fisiche dei prodotti; è invece sufficiente imporre al fornitore di applicare, nelle proprie fatture di addebito ([[1400]](#footnote-1400)), anche il tributo; la gestione di tali imposte è perciò

molto semplice: pochi “grandi fornitori” pagheranno ed effettueranno sui clienti la rivalsa di cui al par.3.5.

*assicurazioni e monopoli (rinvio)*

Sul piano economico-funzionale, è un’imposta sul «consumo di servizi» anche quella sulle assicurazioni, dove la società di assicurazione addebita il tributo ai propri assicurati, proporzionalmente al premio pattuito (si ritorna perciò ad una imposta commisurata al corrispettivo) e lo versa al fisco ([[1401]](#footnote-1401)).

Alla categoria dei tributi sul consumo possono essere ricondotte – sotto il profilo della funzione economica– anche le entrate di cui al par.5.1, derivanti dal monopolio, come quello dei tabacchi e del gioco d’azzardo.

### 10.7. Antiche origini dei tributi doganali e loro metamorfosi contabile-comunitaria

*Antiche origini del tributo*

I tributi doganali hanno antichissime origini, essendo un aspetto della sovranità statale sul territorio, con una vigilanza dei confini diretta a scopi di politica generale, di ordine pubblico, di sicurezza, di sanità, di tutela del patrimonio([[1402]](#footnote-1402)), di protezione delle produzioni nazionali dalla concorrenza straniera; a questa vigilanza sui confini si è accompagnata, per millenni, anche l'applicazione di tributi sulle merci, nella loro visibilità fisica di cui ai parr.1.4 e 7.2. Le stime valutative, tipiche della fiscalità preindustriale, non riguardavano l’individuazione fisica dei beni importati, ma casomai la loro classificazione e il loro valore ([[1403]](#footnote-1403)).

*Globalizzazione e dogane*

La funzione “protezionistica” delle dogane sembra oggi, al tempo della "libera circolazione" e della globalizzazione, un po’fuori luogo, ma ha ispirato per secoli le politiche doganali e, indirettamente, economiche, dei vari stati ([[1404]](#footnote-1404)). Oggi la globalizzazione ha portato a una attenuazione del prelievo in dogana, abolita tra l’altro tra i paesi comunitari, come indicato al par. 2.6 ([[1405]](#footnote-1405)) e al par.7.4 a proposito dell’IVA ([[1406]](#footnote-1406)). A seguito di trattati internazionali di varia natura ([[1407]](#footnote-1407)), le imposte doganali hanno avuto una notevole attenuazione anche nelle dogane esterne, cioè coi paesi non appartenenti all'U.E. Tuttavia il protezionismo doganale fa parte delle strategie dirette alla salvaguardia delle industrie nazionali e il tema dei “dazi” compensativi è quindi prima o poi destinato a tornare di attualità, per salvaguardare le capacità produttive delle singole collettività([[1408]](#footnote-1408)).

*Dall’ispezione fisica al controllo documentale*

Anticamente, l'ispezione doganale era fisica, nel senso di “visiva”, con le autorità doganali che sorvegliavano il materiale trasporto delle merci, e spesso ispezionavano i relativi contenitori, almeno in un controllo a campione([[1409]](#footnote-1409)). Oggi le merci viaggiano sempre più accompagnate da documenti di trasporto e spedizione, assicurazione, certificati di origine etc, e le suddette ispezioni fisiche sono state sostituite da controlli cartolari su tali documenti; benchè l'intervento delle autorità doganali sia sempre “capillare”, riferito alla totalità delle pratiche di importazione ed esportazione, esso è “cartolare”, formale e documentale, con ispezioni fisiche ridotte ai sospetti di frodi, che anche oggi non mancano.

*Dogane residue come presidio europeo*

Le barriere doganali sono rimaste solo ai confini terrestri con gli stati non appartenenti all’UE (Svizzera), nei porti e negli aeroporti: questi confini sono diventati non solo nazionali, ma dell’Unione Europea, in quanto, una volta giunte in un paese dell’Unione, le merci potranno circolare in tutti i paesi membri, senza incontrare altre barriere (par.2.6); accanto alla vigilanza fisica al confine sono diventati perciò importanti i controlli sul territorio, tendenti ad accertare la natura e la provenienza delle merci.

*Attribuzione europea del gettito*

Il gettito dei tributi doganali prelevati su merci di provenienza estranea all’Unione Europea è acquisito dalle autorità fiscali nazionali ([[1410]](#footnote-1410)),ma devoluto all’Unione Europea, al netto di una quota del 25 % di rimborso spese. L’Unione emette altresì, attraverso i regolamenti di cui al par.2.6, la normativa doganale direttamente applicabile dalle amministrazioni dei paesi membri.

### 10.8. Tributi locali tra tassazione attraverso le aziende e attraverso gli uffici:aspetti tributari del “federalismo fiscale”

*L’antico ruolo degli enti locali nella determinazione delle imposte*

Nella tradizionale determinazione valutativa dei presupposti economici d’imposta (par.1.4), gli enti locali erano molto efficienti, per la vicinanza al territorio e le numerose interrelazioni coi relativi gruppi sociali, di vicinato, familiari e religiosi; ciò comportava una buona conoscenza dei presupposti economici d’imposta e delle condizioni economiche di individui e famiglie; questo anche ai fini dell’antico sistema a ripartizione tra individui e famiglie di somme complessive chieste alla comunità.

Se si fosse coordinata questa tradizione valutativa con la sopravvenuta determinazione documentale e contabile delle imposte, si sarebbe valorizzato il ruolo tributario degli enti locali; essi sarebbero stati un corpo sociale intermedio, coordinato con la suddetta determinazione contabile da parte delle aziende.

*declino degli enti locali nella determinazione dei tributi*

Gli enti locali potevano essere usati per stimare i presupposti economici di piccolo commercio, artigianato, gestione di immobili e altri, legati al territorio e non determinabili contabilmente. Gli enti locali avrebbero cioè potuto collaborare nel controllo del territorio di cui al par.5.7, collaborando con le articolazioni periferiche dell’amministrazione tributaria statale [[1411]](#footnote-1411) . In assenza di spiegazioni sociali della funzione tributaria (cap.4) il ruolo degli enti locali declinò.

*Squilibrio tra spese e entrate proprie*

Il declino fu sugellato dall’improvvisata riforma del 1973, basata su un insieme di imposte statali([[1412]](#footnote-1412)), il cui gettito era usato anche per finanziare le spese degli enti territoriali. L'erogazione delle spese locali si separò quindi dall’acquisizione delle imposte, diminuendo l’autosufficienza finanziaria degli enti locali e deresponsabilizzandoli nella spesa ([[1413]](#footnote-1413)). Quest’ultima era infatti finanziata dallo stato centrale risparmiando agli enti locali l’impopolarità di avere imposte proprie, sgradite sul piano del consenso elettorale. Ciò ostacolava l'oculata gestione del bilancio, e la responsabilità politica verso gli elettori.

*Squilibri territoriali e “federalismo fiscale”*

Ne sono derivate anche recriminazioni delle regioni più sviluppate, da cui proveniva buona parte delle entrate statali, utilizzate anche per i suddetti trasferimenti alle regioni più povere; la protesta delle regioni da cui maggiormente veniva il gettito tributario statale, era che esso finanziava spese e sprechi di altre regioni ([[1414]](#footnote-1414)). Ne sono nate, a partire dal 1993, discussioni politico sociali genericamente indicate con l’espressione “federalismo fiscale“, inteso come esigenza di avvicinare le entrate locali alle spese locali, garantendo i servizi essenziali alle aree territoriali più deboli, ma stimolandone l’efficienza amministrativa.

*Una questione generale di finanza pubblica*

Su queste premesse il finanziamento degli enti locali appare come questione complessiva di finanza pubblica([[1415]](#footnote-1415)), cioè di *fiscalità* , che travalica la funzione tributaria, come visto al par.1.1. Anche l’espressione “federalismo fiscale”, di origine statunitense, dove gli organi “federali” sono dello stato centrale, non dei 50 singoli Stati dell’Unione, sottintende un maggior centralismo delle imposte, rispetto alle spese degli enti territoriali.

Oggi in Italia si discutono soluzioni basate sull’attribuzione alle regioni del gettito raccolto sul loro territorio [[1416]](#footnote-1416) o sulla commisurazione dei trasferimenti a *costi standard* ([[1417]](#footnote-1417)) abbandonando il rimborso della spesa locale inefficiente ([[1418]](#footnote-1418)).

*Tributi locali come appendici di tributi statali*

L’autonomia finanziaria è stata perseguita anche con alcune “imposte proprie” degli enti locali, agganciate a quelle statali, come le addizionali regionali e comunali all'IRPEF; con esse gli enti locali chiedono somme ulteriori, commisurate all'IRPEF dovuta allo stato ([[1419]](#footnote-1419)). Si ripropongono quindi nell’imposizione locale le sperequazioni dovute all’evasione nell’imposizione nazionale; i presupposti economici esclusi, di diritto o di fatto, dall’Irpef, sfuggono anche alle addizionali locali. I comuni non sono quindi usati, come detto sopra, per valutare i presupposti economici d’imposta che sfuggono alla determinazione documental-contabile.

*Tributi locali autonomi e frammentazione*

Oltre ai tributi che esamineremo più avanti, su beni legati al territorio, la fiscalità locale è ricca di varie forme intermedie tra “tasse” e “tariffe” ([[1420]](#footnote-1420)), parzialmente ispirate al principio del "beneficio" di cui al par.1.2. Molti di questi tributi sono difficilmente gestibili, in quanto altamente frammentati su numerosi contribuenti, ciascuno debitore di importi modesti. Questa frammentazione comporta le note difficoltà gestionali che da sempre si cercano di fronteggiare spostando la tassazione su “enti intermedi”, come le antiche comunità territoriali (par.1.4), le aziende, le banche, i sostituti di imposta etc.

### 10.9. La tassazione patrimoniale locale sugli immobili (dall’ICI all’IMU alla TASI)

*Patrimoniale immobiliare tra principio del beneficio e ricchezza*

Nella maggior parte dei paesi sviluppati, la tassazione locale tiene conto degli immobili, “visibili” e radicati al territorio, come luogo attorno al quale si riuniscono persone che utilizzano i servizi comunali ([[1421]](#footnote-1421)), cioè l'ambiente, la viabilità, i giardini, la pubblica illuminazione, etc. Gli immobili abitativi sono insomma un parametro indice della fruizione di servizi pubblici, come le strade, il verde, l’illuminazione, o la raccolta dei rifiuti, su cui l’apposito tributo di cui al par.10.10; il tutto secondo il principio del beneficio di cui al par.1.2.

*imposte locali immobiliari tra “beneficio” e “sacrificio”*

Con questa logica da “service tax”, improntata al principio del beneficio, si è intrecciata quella dell’imposta locale annuale sul patrimonio immobiliare ([[1422]](#footnote-1422)), ispirata al principio del “sacrificio”. L’imposta locale immobiliare si giustifica infatti col valore del patrimonio, cui si impone un sacrificio molto meno razionale, secondo quanto indicato al par.10.4., di una tassazione sui redditi o le plusvalenze derivanti dagli immobili.

*Tassazione “prima casa”*

Ciò si verificò nel 1993, con l’imposta comunale sugli immobili (ICI), applicata anche alla c.d. "prima casa", poi esentata dal governo Berlusconi (a partire dal 2008), e nuovamente colpita dall'analoga imposta IMU nel 2012[[1423]](#footnote-1423). La prima casa fu soggetta alla più mite TASI, nel 2014, e poi esclusa nel 2015, tornando all'esenzione totale, "prima casa", alla ricerca di consenso politico, secondo le logiche di cui al par.2.4.

*Impostazione strutturale del tema prima casa*

Nella logica del principio del beneficio (par.1.2) la "prima casa" non avrebbe meritato particolari sgravi, proprio perché essa è indice della fruizione dei servizi comunali, come utilizzazione di strade, illuminazione, ambiente, giardini, etc.. Come in tutte le applicazioni del principio del beneficio si sarebbero potute tenere in considerazioni le “fasce deboli”, con esenzioni in cifra fissa. E' la già indicata logica *paracondominiale* in cui chi ha la casa più bella assorbe anche una quota maggiore dei costi comuni, sempre nel quadro del principio del beneficio. Le prime case "di valore" avrebbero potuto pagare più delle prime case "economiche", ma la relativa tassazione sarebbe stata conforme al principio che i costi dei servizi fruiti dai residenti devono gravare su di essi([[1424]](#footnote-1424)). Nella diversa logica dell'imposizione patrimoniale[[1425]](#footnote-1425), invece, la prima casa avrebbe meritato sgravi, in quanto non è "un investimento", ma uno strumento per soddisfare esigenze abitative (**[[1426]](#footnote-1426)**).

*Inconvenienti generali delle imposte patrimoniali*

L’IMU presenta tutti gli inconvenienti i delle imposte patrimoniali ordinarie indicati al par.10.4, soprattutto riferita agli immobili privi di reddito, il cui valore di mercato è sceso rispetto al prezzo di acquisto. In questo caso nessun indizio di reddito o di consumo giustifica il prelievo, come accade per molti immobili commerciali([[1427]](#footnote-1427)), terreni abbandonati, seconde case al paesello natio, oppure "di villeggiatura", concetto ormai fuori moda ([[1428]](#footnote-1428)).

*Determinazione del valore e gettito*

Le imposte in esame sono commisurate al valore forfettario degli immobili, determinato con i moltiplicatori della rendita catastale previsti ai fini delle imposte indirette (registro: paragrafo 10.2); l’aliquota è stabilita annualmente da ciascun comune, e può variare fino a un massimo del 11 per mille circa del suddetto valore, a seconda delle tipologie e della destinazione (particolarmente penalizzati capannoni, negozi e case di villeggiatura).

L’elevato gettito di quest’imposta smentisce ancora una volta l’infedeltà fiscale degli italiani, considerando anche le scarse possibilità reali di controllo degli uffici comunali.

L’individuazione e determinazione dell’imponibile sono affidate alla rilevazione catastale del patrimonio immobiliare, senza l’aiuto di “strutture amministrative intermedie”; per questo spesso i comuni affidano l’integrale gestione dell’imposta, accertamenti compresi, a società concessionarie.

### 10.10. Aspetti concettuali di altri “tributi minori”, locali o a destinazione speciale.

*dai tributi alle tariffe*

Negli ultimi anni c'è stata una tendenza politico-ideologica a trasformare i tributi in tariffe (paragrafo 5.1), affermando di aver “liberalizzato”, anche in omaggio alle tendenze comunitarie (par.2.6) e di aver "ridotto le tasse", concetti politicamente di moda.

Questa mutazione si è verificata per l’occupazione del suolo pubblico, e la pubblicità effettuata attraverso affissioni, insegne pubblicitarie, cartelloni, striscioni etc; i relativi tributi sono stati trasformati in canoni di concessione amministrativa, collocati tra le entrate pubbliche ispirate al principio del “beneficio” (par.1.2 e 5.1).

*Tassa rifiuti*

La trasformazione in tariffa è invece fallita per la c.d. "tassa raccolta rifiuti solidi urbani", dove la trasformazione è ostacolata dalla difficoltà di organizzare il servizio in modo da subordinare l'accettazione del materiale (i rifiuti) al pagamento del tributo. Resta solo una correlazione tra costo generale del servizio e ammontare globale del tributo ([[1429]](#footnote-1429)).

E' rimasta quindi la proporzionalità tra dimensioni dell’immobile, persone che può ospitare e quantità di rifiuti presunta, considerando il numero di occupanti. Questa personalizzazione del calcolo da parte dei comuni rende necessaria la dichiarazione dei contribuenti e la richiesta d’ufficio, perché l'autodeterminazione sarebbe troppo complessa.

*consorzi obbligatori di recupero e tributi ambientali*

Per affinità con la tariffa rifiuti accenniamo ai tributi ambientali dovuti da una serie di produttori e rivenditori per effettuare, tramite consorzi obbligatori, la raccolta, lo smaltimento e il riciclaggio di varie tipologie di rottami e rifiuti ([[1430]](#footnote-1430)). Altri tributi ambientali invece non fronteggiano una specifica attività di smaltimento, ma un "costo sociale generale" , rappresentato dalla degradazione del clima, delle acque, dell'aria; invece di interrompere queste attività, o renderle meno inquinanti, la loro tassazione ([[1431]](#footnote-1431)) è un compromesso con l'attività economica.

*Tassa possesso veicoli*

La tassa di possesso sui veicoli, spettante alle Regioni, un tempo tassa di circolazione([[1432]](#footnote-1432)), si giustifica con le spese di costruzione e manutenzione delle strade, messe in parte a carico di chi usa queste infrastrutture[[1433]](#footnote-1433). Il tributo va ormai pagato in “autotassazione", e le stesse regioni utilizzano il gestore dei registri automobilistici per avvertire i contribuenti delle relative scadenze; la richiesta coattiva in caso di inadempimento passa invece in genere attraverso i concessionari per la riscossione, di cui al par.6.11([[1434]](#footnote-1434)). Il tributo è commisurato alla potenza fiscale del veicolo, non al suo valore, amministrativamente ingestibile. Ne deriva quindi, soprattutto per le vecchie auto, una tassazione fortissima rispetto al valore commerciale del veicolo.

*canone RAI*

Analoghi problemi di giustificazione del tributo si presentano per il “canone RAI”, nato quando radio e televisioni erano apparecchi di lusso, ed era possibile gestire un’anagrafe dei rispettivi proprietari ([[1435]](#footnote-1435)). Con la diffusione degli apparecchi è diventato sempre più difficile ed antieconomico gestire la richiesta capillare del canone ([[1436]](#footnote-1436)), come ha fatto per decenni l’agenzia delle Entrate di Torino, spedendo lettere “su larga scala” sul presupposto dell’esistenza di un apparecchio televisivo in ogni casa. Benchè anacronistico sotto vari profili, come l’offerta radiotelevisiva delle TV commerciali.e di internet; il canone è stato dal 2016 adattato alla tassazione attraverso le aziende, mediante la richiesta nelle bollette elettriche ad uso di prima abitazione. Tuttavia il fornitore di elettricità non è un "contribuente di diritto" (par.3.5) e non risponde del mancato pagamento da parte dell'utente.

*Associazionismo vincolato:ordini e camere di commercio*

Natura tributaria è stata spesso attribuita persino ai contributi per l’iscrizione in albi professionali e alle camere di commercio, tutte forme di “associazionismo vincolato”, la cui principale funzione è l’autogoverno professionale e l’anagrafe degli operatori economici di un determinato territorio.

1. ) Come facevano i miei manuali redatti a partire dal 1991, dietro la cui esposizione organizzata e gradevole c’erano pur sempre in buona parte “dati normativi”, anziché la funzione tributaria nel suo complesso. [↑](#footnote-ref-1)
2. ) Le associazioni di idee, comprese le battute di spirito e i video in rete, sono un’arma a doppio taglio, perché aumentano l’interesse, ma possono far perdere la sintonia con l’uditorio e in ultima analisi la *socialità*, come “Il matto” della canzone di De Andrè dove “*per stupire mezz’ora basta un libro di storia, io cercai di imparare la Treccani a memoria, e dopo maiale, Majakowsky, Malfatto, continuarono gli altri fino a leggermi Matto”*. [↑](#footnote-ref-2)
3. ) Lupi, Evasione fiscale, perversione privata o disfunzione pubblica? Castelvecchi, 2018, e Manuale dell’Evasione fiscale, idem, 2020. [↑](#footnote-ref-3)
4. ) Giuffrè, Diritto delle imposte, 2020. [↑](#footnote-ref-4)
5. ) Da riproporre con la veste tipografica più gradevole che caratterizzava il Manuale giuridico di scienza delle finanze, Dike editore, 2012. [↑](#footnote-ref-5)
6. ) Da dove sono scaricabili anche le audio lezioni e i quesiti di controllo a risposta multipla [↑](#footnote-ref-6)
7. ) E ringrazio chi ha avuto la pazienza di darmi idee sul primo volume. [↑](#footnote-ref-7)
8. ) Differenti dalle imposte, in quanto legate a specifiche pubbliche funzioni. [↑](#footnote-ref-8)
9. ) Principale fonte di sostentamento, nell’era agricolo artigianale, e pubblica per definizione, in quanto garantita dal potere militare,come vedremo al par.1.4 e al par.8.2. Oggi buona parte di queste proprietà sono gestite in Italia dal c.d “Demanio” su cui par.5.2. [↑](#footnote-ref-9)
10. ) Dalle guerre, se vittoriose, potevano trarsi prede, taglie, riscatti per il rilascio di prigionieri, imposizione di tributi agli sconfitti. Un’osmosi tra forza militare pubblica e iniziativa economica privata si trovava nelle concessioni in esclusiva di commerci d’oltremare, dove occorreva interagire intensamente con forze militari, la cui protezione era pagata con diritti da versare; si pensi , dal seicento in poi, alle varie compagnie, Inglesi, Francesi, Olandesi o anche Russe, per lo sfruttamento delle Indie o della Siberia.alle casse pubbliche [↑](#footnote-ref-10)
11. ) L’etimologia del termine è la parola latina “fiscus”, cesto di vimini per la raccolta dei fichi, riferito a quella delle entrate pubbliche. [↑](#footnote-ref-11)
12. ) Da ciò viene il nome “Ministero del Tesoro”, di uso comune in molti stati, e che ritroveremo al par.5.2. [↑](#footnote-ref-12)
13. ) O altri beni con valore intrinseco, ad esempio il sale o gli ami da pesca, a costituire un pegno del credito sottostante. [↑](#footnote-ref-13)
14. ) Visto che il gruppo sociale, come un tutto, genera più credito degli individui e dei sottogruppi sociali che ne fanno parte, il suo debito pubblico è più credibile di impegni privati di individui o organizzazioni soggette al potere del gruppo. [↑](#footnote-ref-14)
15. ) In questo contesto la spesa pubblica a debito è utile solo se alimenta un’utilità collettiva; solo se quest’utilità sussiste, si crea reddito, mantenendo credibilità e fiducia (cfr Lupi, Moneta e sovranità, tra economia e diritto, in Innovazione e diritto 2017, n.6). [↑](#footnote-ref-15)
16. ) Con tutta la simpatia per i c.d. “sovranisti” dubito che anche il più convinto di essi possa sfamarsi mangiando la *gazzetta ufficiale*. [↑](#footnote-ref-16)
17. ) Questo spiega perché alcuni paesi “credibili”, per la loro potenza politica ed efficienza istituzionale, come gli USA, la Gran Bretagna, il Giappone, abbiano margini di indebitamento ben superiori a quelli di paesi cui viene data meno fiducia (l’esempio opposto estremo, usato nelle polemiche contro chi magicamente pensa di creare ricchezza stampando moneta è lo Zimbabwe). Sul tema par.7.12 del compendio di scienza delle finanze, citato in premessa. [↑](#footnote-ref-17)
18. ) Invece per le sopra indicate “tariffe” uno scambio c’è ma non è esattamente “di mercato” (vedremo al par.5.1 perché si parla di “prezzi pubblici”). [↑](#footnote-ref-18)
19. ) In quanto imporre imposte è sempre politicamente poco gradito, salvi i casi di esigenze belliche, dove la spesa era visibile e controllata socialmente. Questo spiega la storica residualità delle imposte, rispetto alle entrate patrimoniali (par.1.1) e “commutative” indicate sopra (tasse e tariffe). [↑](#footnote-ref-19)
20. ) La parola “sacrificio” è usata, nella scienza delle finanze, per distinguere le imposte dall’appena citato criterio del beneficio. Tuttavia tra questi principi ci sono sfumature intermedie, che vedremo al par.10.9 per molti tributi “minori” e “immobiliari” su alcuni servizi locali (strade, illuminazione, ambiente) posti a carico dei cittadini non in parti uguali, ma in proporzione al valore delle rispettive proprietà, secondo un criterio simile a quello usato per la ripartizione delle spese condominiali in relazione al valore degli appartamenti, oltre che in base all’uso di un servizio (ad es. quello di portierato, usato sia dall’attico terrazzatissimo sia dal bicamere al seminterrato, che però contribuiscono diversamente per il diverso valore). [↑](#footnote-ref-20)
21. ) Nel medioevo si parlava della cosiddetta “causa impositionis”, come di un “patto sociale” tra pagamento delle imposte e pubbliche funzioni complessive. Oggi l’art.81 della costituzione chiede la copertura di maggiori spese o minori entrate, senza però correlazioni tra spese ed entrate (incidentalmente è una norma usata come pretesto per bloccare iniziative legislative intelligenti solo per la pigrizia burocratica di immaginare coperture adeguate, che poi comunque nessuno verifica). [↑](#footnote-ref-21)
22. È lo stesso motivo per cui il presente volume potrebbe intitolarsi, con maggiore precisione ma minore chiarezza, “Entrate pubbliche e funzione tributaria”. [↑](#footnote-ref-22)
23. ) Lo svolgimento di funzioni giuridiche da parte di organi politici è di immediata evidenza nella storia, dalla giustizia di Salomone, al Pretore dell’antica Roma, al Parlamento di Parigi, a Federico il Grande di Prussia, nel mito del mugnaio di *sans souci*. [↑](#footnote-ref-23)
24. ) Che ricordano l’ordinamento a gradoni kelseniana memoria. [↑](#footnote-ref-24)
25. ) Dove la sfera giuridico politica fa da contenitore a quella economica secondo la metafora indicata al par. 2.10 del compendio di scienza delle finanze, citato in premessa. [↑](#footnote-ref-25)
26. ) Non si tratta invece della giustizia sociale, che divaga in politica, nella prospettiva di Rawls o Amartya Sen, cui accenneremo al par.1.7 sulla “giustizia tributaria”, come perequato trattamento dei presupposti economici d’imposta. [↑](#footnote-ref-26)
27. Razionalizzandolo in modo da rendere comprensibili i motivi della violenza, con la faida, e poi sostituendola con l’ordalia, il giudizio di Dio e altre figure di antropologia giuridica. [↑](#footnote-ref-27)
28. Quelli che i tedeschi chiamavano lo spirito del popolo o *volkgeist*. [↑](#footnote-ref-28)
29. ), per riprendere un bel volume a cura di Scarpelli, fino ai dubbi sulla giuridicità, o sul primitivismo, del diritto internazionale, come se i tribunali e le sentenze fossero indispensabili per avere un diritto. [↑](#footnote-ref-29)
30. Con la tendenza a giustificare in base ad appigli formali decisioni giustificate in base a valori o opportunità, stigmatizzata dall’espressione di Lutero j*uristen bose christen*, [↑](#footnote-ref-30)
31. Par.5.10 sulla valutatività in materia tributaria. [↑](#footnote-ref-31)
32. E’ questo il senso della common law, al di là della sua banalizzazione sull’equiparazione del precedente alla legge. [↑](#footnote-ref-32)
33. Anche se in entrambi i sistemi al giudice si addice, per quanto di propria competenza, l’idea di *arbitro in terra del bene e del male*, secondo una vecchia canzone di De Andrè, il controllo sociale è maggiore, e la deresponsabilizzazione minore, nell’ambiente di  *common law.* Nei contesti di *civil law*  il giudice è ancor più un tramite tra mondo uomini comuni e leggi, con le surreali battute conclusive de “Il processo” di Kafka *Qualunque impressione faccia su di noi, egli è un servo della legge, quindi appartiene alla legge e sfugge al giudizio umano*. Questo dà ai giudici forti margini per essere “bocche della legge” nel diverso senso di poterla far parlare secondo le proprie personali convenienze e convinzioni. [↑](#footnote-ref-33)
34. ) Anche la collocazione della procedura civile nel diritto pubblico, conferma che *il diritto è dei privati e le funzioni sono pubbliche*. [↑](#footnote-ref-34)
35. Studi sociali e diritto, citato in premessa. [↑](#footnote-ref-35)
36. I principali concetti del diritto dei privati, come il rispetto dei patti, il pagamento di debiti, il risarcimento danni, la lite, il processo e la sentenza, sono alla portata del bagaglio culturale generale, come nella scenetta “aronne piperno” su youtube (per non dire canzoni popolari come quella romanesca *ci hai messo l’acqua e non ti paghiamo*, volgarizzazione del più aulico *inadimplendi non est adimplendum*. [↑](#footnote-ref-36)
37. ) La giustizia penale, intesa come repressione di illeciti già compiuti, è inquadrabile, sia pure un po’ forzatamente, nella funzione *giurisdizionale* mentre nella funzione di sicurezza/prevenzione prevalgono contenuti materiali. [↑](#footnote-ref-37)
38. ) Par.5.10 sulla discrezionalità, concetto non spiegabile nella prospettiva “privatistico-giurisdizionale” del diritto. [↑](#footnote-ref-38)
39. ) Lo vedremo al par.3.9 sulla natura necessariamente *funzionale* di tutta l’interpretazione giuridica, non solo in materia tributaria. [↑](#footnote-ref-39)
40. ) E’ insomma il tutto a spiegare le parti, non viceversa, ed anche l’insieme “privatistico-giurisdizionale” è una parte, sia pure cospicua. [↑](#footnote-ref-40)
41. ) Sui rapporti tra giurista come studioso sociale e avvocato, o magistrato, come tecnico, vedi par.4.4. [↑](#footnote-ref-41)
42. ) Vedasi paragrafo 6.1 sul procedimento e la normalità dell’esercizio unilaterale delle funzioni pubbliche; anche quella di giustizia, con la sua trilateralità, può inoltre essere riportata allo schema generale dell’esercizio dei pubblici poteri, di cui la lite e la domanda costituiscono i presupposti. [↑](#footnote-ref-42)
43. ) Lo sfruttamento pacifico delle terre era possibile grazie al potere politico-militare su di esse, con somiglianze tra imposte fondiarie e canoni di concessione terriera (D’Amati, La natura giuridica dell’imposta fondiaria, Milano, 1956). [↑](#footnote-ref-43)
44. ) Rende l’idea la scena visibile digitando su youtube “Un Fiorino”. [↑](#footnote-ref-44)
45. ) Anch’esso atto solenne, soggetto a una imposta romana del 5%, denominata *vicesima manumissionis*. [↑](#footnote-ref-45)
46. ) L'espressione "focatico" si riferiva al focolare, sinonimo di nucleo familiare, mentre il testatico considerava la persona, ma entrambe collegavano l’imposta alla sussistenza, salve situazioni di povertà, socialmente riscontrabili nei piccoli gruppi sociali attraverso cui s’applicavano tali imposte. [↑](#footnote-ref-46)
47. ) Cioè città, feudi, contrade rurali, che applicavano “focatico” e “testatico”. [↑](#footnote-ref-47)
48. ) Penso alle imposte denominate “decime” destinate sia al clero sia -per suo tramite- al potere civile. Lo stesso accadeva nel mondo musulmano per le confraternite di assistenza alimentate dalla *zakat* , la cui doverosità religiosa la rende, in quel contesto, giuridicamente dovuta. [↑](#footnote-ref-48)
49. ) Le corporazioni artigianali cooperavano nell’applicazione della “lustralis collatio” dell’antica Roma, erogando somme complessive poi ripartite tra i loro membri. [↑](#footnote-ref-49)
50. ) Il principio era quello secondo cui "chi più ha più dà", in una divisione idealmente simile a quella condominiale. [↑](#footnote-ref-50)
51. ) Anche per l'allentamento dei vari vincoli di comunità, sia territoriali, sia etnico-religiosi, sia professionali. [↑](#footnote-ref-51)
52. Come avvenne per le nobili famiglie ostili a casa Medici nella Firenze del primo ‘400. Le valutazioni dei presupposti economici d’imposta per favorire gli amici o danneggiare nemici politici o personaggi “scomodi” sono stati una costante nella storia, cui si potrebbero dedicare tesi di laurea o dottorato. [↑](#footnote-ref-52)
53. ) Analoga finalità di ripartizione tributaria aveva l’antica magistratura romana dei censori, destinati alla determinazione appunto del “censo”. Vedremo invece ai parr.8.2-8.4 che il catasto attuale riguarda solo fabbricati e terreni. [↑](#footnote-ref-53)
54. ) Come i tributi sui non musulmani dell’antico Islam (Gizah), cui si accompagnava una larvata inferiorità sociale di cristiani ed ebrei, comunque tutelati (Dhimmi). [↑](#footnote-ref-54)
55. ) Si tratta degli esattori di cui al par.6.11, i quali avevano di fatto una convenienza gestionale a chiedere relativamente di più a pochi contribuenti, che di meno a un loro numero maggiore, creando anche più malcontento politico (siccome pagare le imposte infastidisce, una richiesta diffusa, ancorchè perequata, si riflette più negativamente sul consenso politico, con buona pace dello slogan *pagare meno pagare tutti*). [↑](#footnote-ref-55)
56. )Su questa matrice parr.3.1 e 3.9 sull’interpretazione. [↑](#footnote-ref-56)
57. ) Che le aziende segnalano al fisco, o su cui applicano le ritenute alla fonte (par.3.6). Nella fase di acquisizione dei consumi viene invece applicata l’IVA. [↑](#footnote-ref-57)
58. ) Dalle quali viene così ai fini tributari una “esternalità positiva”, intesa come ricaduta socialmente utile della documentazione aziendale. [↑](#footnote-ref-58)
59. ) In Italia questa consapevolezza è scarsa, per la carenza di spiegazioni scientifico sociali della funzione tributaria, cui è dedicato il cap.4. [↑](#footnote-ref-59)
60. ) Vedremo al par.3.2 e 7.7 le principali procedure aziendali di rilevazione delle astrazioni economiche di cui al par.1.8. Già da ora è intuibile che i gruppi sociali sono astrazioni, senza bisogni personali da soddisfare con la ricchezza derivante all’alterata rappresentazione degli imponibili, destinata a persone fisiche, indicate ai parr.3.7 e 3.8. [↑](#footnote-ref-60)
61. La sperequazione fa sentire qualcuno discriminato negativamente, e abitua altri a una situazione oggettivamente fortunata, spingendoli a difenderla; ne derivano le polemiche sull’evasione di cui al par. 4.6. [↑](#footnote-ref-61)
62. ) Cioè non puntualizzato su categorie specifiche, salvo, in una certa misura, i lavoratori dipendenti e i pensionati senza altri redditi, tassati attraverso le aziende. Comunque è un interesse indiretto, perché indirizzato a una “maggior tassazione di altri”, nella speranza di una minor tassazione propria. Dallo slogan “pagare meno pagare tutti”, indicato nel testo, è breve il passaggio all’“io pago se pagano tutti”, con la preoccupazione italica di “non sentirsi stupidi” (par. 4.1). [↑](#footnote-ref-62)
63. ) Definito equivocamente “interesse fiscale”, con commistioni di piani in cui cade spesso sia la pubblica opinione sia Corte Costituzionale, come vedremo al par.2.2. [↑](#footnote-ref-63)
64. ) Cfr. gli economisti Allingham e Sandmo negli anni settanta del secolo scorso (1972), mentre nel diritto, in quanto “tecnico”, e non di studio sociale, analoghe spiegazioni mancano. [↑](#footnote-ref-64)
65. ) Sulla diversa determinabilità, documentale e valutativa, della ricchezza già paragrafo 1.4, 1.11 ss. [↑](#footnote-ref-65)
66. ) Confrontando i dati dei consumi di contabilità nazionale con i consumi stimati in base alle dichiarazioni IVA. [↑](#footnote-ref-66)
67. ) Ricordiamo dal par.3.13, 3.14, 3.15 che il piccolo commercio, l’artigianato e le piccole organizzazioni “padronali”, con alcune decine di addetti hanno proporzionalmente un peso maggiore in Italia, rispetto ad altre nazioni. [↑](#footnote-ref-67)
68. ) Si pensi a chi dichiara 100 mila euro, evadendone altrettanti. [↑](#footnote-ref-68)
69. Tra cui i “fuori busta” dei lavoratori dipendenti e l’evasione da riscossione (par.6.11). [↑](#footnote-ref-69)
70. ) Come gli affitti in nero di cui al par.8.4. [↑](#footnote-ref-70)
71. ) Forse per timore di etichettare socialmente l’evasione, innescando le polemiche di cui al par.4.6. La quantificazione dell’evasione è talmente sfuggente che la legge delega fiscale del 2015 ha previsto l’istituzione di una commissione per effettuarne la stima. E’ la conferma che la legge non insegna, ma casomai “riflette” le tendenze di opinione diffuse nella società e le loro confusioni. [↑](#footnote-ref-71)
72. ) Si pensi al piccolo commercio e all’artigianato di cui al par.3.13 nonché alle attività senza sede fissa di cui al par.3.15. [↑](#footnote-ref-72)
73. E’ però verosimile che una parte di "attività sommerse" rimarrebbero perché troppo difficili da individuare. [↑](#footnote-ref-73)
74. ) La funzione tributaria è una delle funzioni pubbliche di base, la cui inefficienza non è mai positiva, a differenza di mode burocratiche contingenti come privacy, antiriciclaggio, e altre indicate al par.6.13. [↑](#footnote-ref-74)
75. ) La carenza di controlli valutativi degli uffici tributari (par.5.2) diventa quindi, di fatto, una pasticciata “esenzione del “minimo vitale” (par.2.2) di piccoli commercianti, artigiani, e altri con sfuggenti, sperequata a danno di chi percepisce redditi bassi, tassati attraverso organizzazioni amministrative. [↑](#footnote-ref-75)
76. ) Che al par.3.13 avevamo chiamato “massa tributaria manovrabile”, pagati i fornitori, cioè comprensiva di IVA, Irpef, Contributi. Includendo l’IVA questa partecipazione dello stato e degli enti pubblici alla ricchezza è di quasi il 70 percento. [↑](#footnote-ref-76)
77. Insomma, con una metafora efficace evadono tendenzialmente i poveri, che hanno poco, ma sono tanti. Anche per questo è fallace l’idea che l’evasione dipenda dalle aliquote (par.4.5), e sono illusori i propositi di contenerla con la c.d. “flat tax”, che magari si giustifica sotto altri profili (par.9.4). [↑](#footnote-ref-77)
78. ) Che sembra una versione paradossale delle teorie del “minimo vitale” di cui al par.2.2 a proposito della capacità contributiva, e del suo proposito di fronteggiare il disagio sociale con riduzioni di imposte. Ai lavoratori indipendenti a basso reddito non si concedono sussidi, che dovrebbero essere gestiti amministrativamente, ma si rimedia con una specie di ipocrita licenza di evadere, dettata solo dalla mancanza di spiegazioni sociali e dalla connessa disorganizzazione amministrativa. [↑](#footnote-ref-78)
79. ) Denominato anche “tax compliance”, come più volte avvertito. [↑](#footnote-ref-79)
80. ) Sull’autorazzismo par. 4.1, mentre sulla spiegazione dell’evasione con una fantomatica scarsità di senso civico par.4.5. [↑](#footnote-ref-80)
81. La sensazione di evasione suscitata dalle medie dei ricavi e dei redditi dichiarati dagli operatori economici individuali, è insomma molto inferiore a quanto ci si aspetterebbe in relazione alla scarsa sistematicità del controllo valutativo di queste aree economiche da parte degli uffici tributari (cfr. anche par.5.2 e 5.7). I ricavi e i redditi dichiarati sono insomma *meno inverosimili* di quanto potrebbero essere se i lavoratori indipendenti al consumo finale fossero consapevoli della sistematicità effettiva dell'intervento amministrativo. [↑](#footnote-ref-81)
82. ) Vedremo l’erroneità di queste teorie al par.4.5. [↑](#footnote-ref-82)
83. ) Quando viene in considerazione il proprio tenore di vita, personale, familiare, e soprattutto comparato con altre persone e famiglie, il martellamento mediatico sull’”evasore” come capro espiatorio dei mali sociali (par. 4.1 e 4.3) passa in secondo piano; in particolare passano in secondo piano le litanie su onestà e disonestà, compresi gli avventati spot sugli “evasori come parassiti sociali”, prontamente e giustamente ritirati, ma reperibili in rete. E’ un apparato mediatico-retorico irrilevante sul piano del gettito, perché il lavoratore indipendente tende in sede fissa si preoccupa già di una rappresentazione credibile della propria attività, sopravvalutando anche i controlli. Questo stesso apparato retorico è invece controproducente sul piano sociale, del pubblico dibattito (par.4.6) e dell’efficienza amministrativa, come vedremo ai par.5.7 e 5.17 ss. [↑](#footnote-ref-83)
84. ) Come indicato ai par.5.2 e 5.7. [↑](#footnote-ref-84)
85. ) Il tutto nei modi indicati ai paragrafi 4.6, 5.3 e 5.19. [↑](#footnote-ref-85)
86. ) Il patrimonio è un concetto di chiusura, sulla cui minor precisione, che induce a utilizzarlo come soluzione di ripiego, cfr. par.10.4 [↑](#footnote-ref-86)
87. ) Su questo sfondo va quindi contestualizzata l’accidentale locuzione “possesso di redditi”, inserita nell’art.1 del testo unico delle imposte sui redditi, a proposito di IRPEF; essa è tutt’al più un argomento interpretativo spendibile in situazioni in cui il reddito è ancora “illiquido” (par.7.11 sul momento impositivo e 9.3 sul caso particolare della restituzione di redditi). [↑](#footnote-ref-87)
88. ) Una tassazione "precisa", ma su pochi contribuenti, non è infatti "effettiva" se riferita ai contribuenti potenziali. Alle esigenze indicate nel testo si collegan oltre che varie sfumature del pubblico dibattito, anche le parole di Adam Smith (La ricchezza delle nazioni) secondo cui “*L’imposta che ogni individuo è tenuto a pagare deve essere certa e non arbitraria. Il tempo del pagamento, il modo di pagare, la somma dovuta, dovrebbero essere tutti chiari e semplici per il contribuente e per ogni altra persona*”. Queste condivisibili enunciazioni di principio del fondatore della scienza economica devono però fare i conti con la diversa determinabilità dei presupposti economici d’imposta, filo conduttore di questo libro. [↑](#footnote-ref-88)
89. ) Sul concetto di “principi”, neutri sul piano delle preferenze, par.1.3 e 4.7 sugli studi sociali. [↑](#footnote-ref-89)
90. ) Cessione di beni o effettuazione di servizi, come indicato al par.7.6. [↑](#footnote-ref-90)
91. ) Sulla possibilità che il corrispettivo sia anche “in natura” e sulla sua limitata rilevanza a prescindere dal pagamento parr.7.6 e 7.11. [↑](#footnote-ref-91)
92. ) I sussidi o il c.d. eventuale "reddito di cittadinanza" non sono redditi, ma sostegni al consumo da assistenza pubblica. Neppure le entrate da furti, rapine sono reddito (par.9.3), perché non vi corrisponde una prestazione, configurabile invece per i redditi da attività illecita (vendita di sigarette di contrabbando), tassabili in caso di mancata confisca. Sono imponibili, per simmetria impositiva tra le parti (par.3.12), solo gli alimenti al coniuge divorziato, deducibili per l’erogante. [↑](#footnote-ref-92)
93. Sul piano etimologico lo spunto indicato nel testo è assente nell’inglese *income*. [↑](#footnote-ref-93)
94. ) Ne vedremo esempi al paragrafo par.8.6 sulle plusvalenze in generale e 8.5 sulle plusvalenze su partecipazioni societarie, par.8.5 sulle plusvalenze finanziarie e [↑](#footnote-ref-94)
95. I paesi che, anticamente tassavano le merci esportate applicavano in questo modo una rudimentale imposta sul reddito dei produttori, in quanto il consumo avveniva all’estero. [↑](#footnote-ref-95)
96. ) In gergo aziendalistico si dice che le aziende con alto valore aggiunto hanno un’”alta marginalità” rispetto ai costi. Ad esempio un’azienda di pulizie, ha maggior valore aggiunto, a parità di ricavi è “a maggior valore aggiunto” perché richiede pochi costi verso altre imprese, ed un notevole costo del lavoro, incluso nel "valore aggiunto". Per un albergo, i costi di investimento immobiliare sono maggiori, ma fissi, cioè sostenuti solo con l’acquisto dell’immobile, il cui titolare, anche se diverso dall’albergatore (ad es. perché l’immobile è dato in locazione) godrà di una quota del valore aggiunto denominata “rendita immobiliare” e diversa dal profitto d’impresa. [↑](#footnote-ref-96)
97. ) Tutti costoro traggono sostentamento dall’attività economica, senza essere essi stessi operatori economici, come vedremo anche al par.3.1, parlando dell’importanza relativamente secondaria del profitto per le organizzazioni, rispetto piccolo commerciante o all’artigiano, che col profitto deve sopravvivere. [↑](#footnote-ref-97)
98. ) Se un piccolo artigiano assume un dipendente, lo stipendio assorbirà una quota di valore aggiunto che, altrimenti, sarebbe profitto. Se ci si finanzia a debito, gli interessi riducono il valore aggiunto. Lo stesso vale per la proprietà degli immobili. Per questo il concetto di valore aggiunto ha ben poco a che fare sia con l’”imposta sul valore aggiunto”, come vedremo al par.7.2, sia con l’EBITDA, concetto aziendalistico al netto del costo del lavoro. [↑](#footnote-ref-98)
99. ) Non solo per gli ordinari redditi di periodo, cioè “annuali”, ma anche per quelli soggetti a imposte sostitutive, per valutare la consistenza del reddito, occorre riferirlo al periodo impiegato per crearlo (la natura “annuale” oppure “mensile” di un reddito coglie le sfumature tra la ricchezza estrema e la povertà altrettanto estrema). [↑](#footnote-ref-99)
100. ) Tanto è vero che si parla di “rendite finanziarie” e rendite immobiliari”. [↑](#footnote-ref-100)
101. ) Così definiti perché “non immobiliari”, cioè derivanti da attività “non agricole”, soprattutto commerciali e artigianali. [↑](#footnote-ref-101)
102. ) Il reddito di alcune attività, soprattutto di servizi, veniva talvolta tassato selettivamente e forfettariamente attraverso “imposte di patente”, connesse alla natura e alle caratteristiche del settore; esistono ad esempio numerose fonti per l’imposta sulla prostituzione nella Roma papale barocca, che richiamano quelle odierne sul gioco d’azzardo (par.5.1), ma è un punto da approfondire anche in tesi di laurea o di dottorato. [↑](#footnote-ref-102)
103. ) Il primo esempio fu l’*income tax* inglese dei primi dell’ottocento, per fronteggiare le spese delle guerre napoleoniche. [↑](#footnote-ref-103)
104. ) E quindi il punto di partenza per la determinazione del suo reddito. [↑](#footnote-ref-104)
105. ) Al giudizio di fatto (par.5.8), segue la qualificazione giuridica di cui ai parr.3.9 ss.. [↑](#footnote-ref-105)
106. ) Sul controllo sociale interno par.5.3, mentre su quello internazionale vedasi il par.2.6 a proposito del diritto comunitario e 7.19 sulla “concorrenza fiscale dannosa”. [↑](#footnote-ref-106)
107. ) Non a caso gli esempi di tassazione “punitiva” hanno riguardato settori mediaticamente screditati (pornografia, società di comodo come vedremo al par. 7.5, petrolieri o banche) oppure senza rappresentanza, in quanto “trasversali”, come vedremo al par.5.14 per la tassazione attraverso il tenore di vita. [↑](#footnote-ref-107)
108. ) Sulla strutturale ipocrisia del potere politico, quando si tratta di massimizzare il consenso, mediando tra tendenze di opinione intrecciate nella società, par. 2.4. [↑](#footnote-ref-108)
109. ) Si pensi al coordinamento “società soci” di cui al par.7.17, altre semplici neutralità fiscali, come le operazioni societarie di cui al par.7.20, o la deduzione IRAP del costo del lavoro (par.9.5). [↑](#footnote-ref-109)
110. ) Andrebbero infatti considerati incostituzionali il regime delle “società di comodo”(par.7.5) o i limiti alla deduzione degli interessi passivi di cui al par.7.10; lo stesso potrebbe dirsi per un’indeducibilità di costi di carburante per aziende di trasporto, motivata dalla c.d. “fiscalità ambientale”. Sarebbero invece costituzionali aumenti di aliquote, o imposte “ad hoc”, come l’immaginifica “porno tax” esistente in Italia, e le discussioni negli USA su una tassazione dei cibi “poco sani”, per controbilanciare i costi sociosanitari che essi provocano, nel lungo periodo, alla salute. [↑](#footnote-ref-110)
111. ) La distinzione è agevole capendo che la funzione tributaria riguarda essenzialmente la determinazione degli imponibili. [↑](#footnote-ref-111)
112. ) Fino a definire la tariffa di occupazione aree pubbliche con ombrelloni “imposta sull’ombra”. [↑](#footnote-ref-112)
113. ) Ciò mantiene in vita tributi anacronistici come quelli sugli atti giuridici (par.10.2 ss.), confermando l’aforisma hegeliano, secondo cui tutto ciò che è reale è razionale, particolarmente vero per settori disorientati, come quello tributario. Oltre quelli trattati al capitolo decimo segnaliamo anche micro tributi come l’imposta di soggiorno, e l’abrogata “tassa sui cani”, ancora in vigore, magari con efficienza, in altri paesi sviluppati. [↑](#footnote-ref-113)
114. ) [↑](#footnote-ref-114)
115. A parte la scena classica visibile digitando in rete *Aronne Piperno* merita anche quella visibile digitando su youtube “*è tuo quando te lo compri*”. [↑](#footnote-ref-115)
116. Il c.d. “scontrino .fiscale” (par.7.7) rappresenta il tentativo tributario di forzare quest’adempimento anche su attività monoaddetto, che non ne avvertono la finalità gestionale. [↑](#footnote-ref-116)
117. ) Tanto è vero che, nell’era preindustriale, era paradossalmente più comodo conseguire il gettito necessario gravando di più su un numero minore di soggetti. Oltre a minori contenziosi e lamentele, il bilancio politico (par.5.3) era forse minore chiedendo “molto a pochi” che “poco a molti”. [↑](#footnote-ref-117)
118. ) Nella famiglia patriarcale era normale “includere” i nonni, mentre così oggi non è. [↑](#footnote-ref-118)
119. ) Rende l’idea il video di Checco Zalone “La prima repubblica” su youtube . [↑](#footnote-ref-119)
120. ) Inclusi quelli della corte costituzionale che spesso hanno bocciato interventi perequativi sulle pensioni troppo elevate rispetto ai contributi versati. [↑](#footnote-ref-120)
121. ) Gli esempi di legislazione attributiva di poteri si trovano anche nelle costituzioni, formalizzate o meno (costituzioni materiali). [↑](#footnote-ref-121)
122. ) Quest’idea *privatistico giurisdizionale* della legislazione, spinse a dubitare della sua giuridicità in materia tributaria, con argomenti che potrebbero essere riprese in tesi di laurea o dottorato [↑](#footnote-ref-122)
123. ) I brocardi *lex facit de albo nigrum* e “Roma locuta causa soluta” si addicono al rapporto di delega sull’apprezzamento di eventi accertati, ma già nella funzione giurisdizionale è inconcepibile svolgere per legge una funzione conoscitiva, come vedremo per il giudizio di fatto al par.5.8. Parlare di onnipotenza legislativa sulla determinazione degli imponibili sarebbe come pensare di poter sconfiggere i nemici, guarire i malati, smaltire i rifiuti, riparare le strade per decreto legge. [↑](#footnote-ref-123)
124. ) Le mitologie sull’”eternità della legge”, trascurando la mutevolezza dei valori, servono solo a chi vuol farla parlare a modo suo, per ignavia o per abuso. [↑](#footnote-ref-124)
125. ) La cassiera del supermercato non può certo variare l’importo dell’IVA per tener conto se chi fa acquisti è ricco o povero (cfr la battuta paradossale del grande comico Ettore Petrolini secondo cui bisogna *tassare i poveri, che hanno poco ma sono tanti* , titolo anche di un mio post su Giustiziafiscale.com). [↑](#footnote-ref-125)
126. ) Il coordinamento di ogni informazione rilevante ai fini della situazione economica degli individui sarebbe auspicabile, come suggerisco al par.5.7; neppure in quel modo si esprimerebbe mai una percentuale matematica di partecipazione alle pubbliche spese, analoga a quella rappresentata, ad esempio, da una tabella condominiale. Una valutazione globale della situazione economica servirebbe ad evitare “falsi poveri”, anche ai fini del c.d. “reddito di cittadinanza”, ma il punto andrebbe approfondito in tesi di laurea sul rapporto tra funzione tributaria e funzione assistenziale. [↑](#footnote-ref-126)
127. Secondo la tendenza privatistico giurisdizionale, dominante nell’accademia del diritto tributario ( par.4.3), a esprimersi attraverso materiali normativi, anche in materia di opportunità e preferenze valoriali e politico-sociali. [↑](#footnote-ref-127)
128. Ciò casomai dipende da altre disposizioni costituzionali “di settore”, ad esempio sulla scuola, la sanità, la proprietà, l'ambiente, la cultura etc. [↑](#footnote-ref-128)
129. E’ una distorsione che ritroviamo nell’interpretazione economicistica della c.d. scuola di Pavia (par.3.9) e che ricorda un po' il famoso manifesto patriottico americano visibile in rete digitando *Uncle Sam I want you*. [↑](#footnote-ref-129)
130. Come quelli sull’elusione fiscale del 2008 che ne hanno ricavato un divieto di abuso del diritto immanente nell’ordinamento. [↑](#footnote-ref-130)
131. ) Se infatti legiferasse il governo, le leggi potrebbero essere introdotte da un *governo diviso al suo interno* che idealmente rappresenta *la maggioranza della maggioranza parlamentare*, aritmeticamente corrispondente all 51 percento del 51 percento dei consensi popolari. [↑](#footnote-ref-131)
132. ) Emanati dal governo in base a previa legge delega, con principi e criteri direttivi, secondo l’art. 76 Cost.ne. [↑](#footnote-ref-132)
133. ) I principali tributo regionali (come l’IRAP par.9.5) sono previsti da leggi statali. Vedremo al par.10.8 che gli enti locali non amano, per motivi di consenso elettorale, introdurre o gestire tributi. [↑](#footnote-ref-133)
134. ) Alcuni degli obblighi indicati nel testo sono riconducibili a diverse disposizioni costituzionali sulle limitazioni di proprietà, la salute, la sicurezza, etc., la matrice generale è pur sempre l’art.23. Potrebbero essere utili riflessioni sulla riserva di legge applicata a entrate pubbliche ispirate al principio del "beneficio" (par.1.2), come tariffe e tasse in senso stretto. [↑](#footnote-ref-134)
135. ) Per le sanzioni sussiste anche la riserva di legge di cui all’art. 25 della costituzione: par.6.13. [↑](#footnote-ref-135)
136. ) Atti regolamentari servono a disciplinare numerosi aspetti concettuali troppo specialistici della base di commisurazione dei tributi, come le aliquote d’ammortamento dei beni strumentali nel reddito d’impresa, di cui al par.7.15, ovvero profili documentali, come le caratteristiche di libri contabili necessari ai fini tributari. Rilevanza politica, estranea alla determinazione dell’imponibile, hanno invece le delibere degli enti locali che stabiliscono le aliquote, o altre caratteristiche, di tributi di loro spettanza, istituiti con legge statale. [↑](#footnote-ref-136)
137. ) Dichiarazioni, versamenti ed altri indicati al par. 3.4 [↑](#footnote-ref-137)
138. ) Quanto indicato nel testo è confermato dall’art.7 comma 5 del decreto sul contenzioso tributario. Le esperienze concrete di impugnazione al TAR di un regolamento, in materia tributaria, sono tuttavia quasi inesistenti. [↑](#footnote-ref-138)
139. ) E’ del tutto normale, in tutto l’intervento pubblico, compreso quello tributario, che le tendenze e le istanze della società siano rappresentate alla politica e all’alta burocrazia attraverso quello che viene chiamato “lobbysmo”. La politica ha inoltre attenzione per gli aspetti di bilancio, cioè “di gettito” (par.1.9). [↑](#footnote-ref-139)
140. ) Ministero dell'Economia, Agenzia delle entrate, Guardia di Finanza, su cui par.5.2. [↑](#footnote-ref-140)
141. In questo modo, disposizioni di estremo dettaglio, emanate per risolvere un problema, spesso ne creano altri senza volerlo, proprio per la rigidità della legislazione e la sua sopravvalutazione. [↑](#footnote-ref-141)
142. ) E’ un volontariato utile e formativo per capire l’interazione tra gli uffici pubblici, la politica e la pubblica opinione (capitolo 4), svolto anche da chi scrive ai tempi di Vincenzo Visco, ministro delle finanze e Franco Gallo, ministro tecnico nel governo Ciampi. Altre individualità esterne da ricordare sono Vieri Ceriani, Giampiero Brunello, nonché dirigenti di Assonime, Confcommercio o CNA, fiduciari delle autorità, anche validi individualmente, ma non costituenti nel loro insieme "una comunità",. [↑](#footnote-ref-142)
143. ) Su questa sfiducia del legislatore costituente verso l’elettorato dovrebbero innestarsi valutazioni ulteriori, anche di diritto comparato, che la rendono un buon argomento per tesi di laurea o dottorato. In generale il referendum si presta a tastare il polso della pubblica opinione su grandi temi generali, dei quali l’elettorato può focalizzare facilmente i pro e i contro. Anche il referendum in materia tributaria potrebbe essere uno strumento di pluralismo se consultivo, per “tastare il polso” su grandi questioni, da regolare poi legislativamente anche in base all’esito referendario. [↑](#footnote-ref-143)
144. Questa mancanza di rango costituzionale deriva dalle difficoltà di superare le lungaggini per l'approvazione, in due letture parlamentari, delle leggi costituzionali. Nella confusione imperante in materia tributaria segnaliamo anche la "battaglia simbolo" , di alcune fasce di opinione (tecniche e minoritarie) per l'attribuzione di rango costituzionale allo statuto del contribuente; la questione è assolutamente irrilevante come vedremo nel testo, ma è un sintomo dell'insofferenza fiscale diffusa connessa alla mancata spiegazione d'insieme della determinazione dei tributi, filo conduttore di questo testo (par.4.3 ss.). [↑](#footnote-ref-144)
145. ) Ne riparleremo a proposito di procedimento amministrativo e di contraddittorio, di "vizi formali", di rapporto tra atto amministrativo e processo, invalidità degli atti e simili. Vedasi soprattutto i paragrafi 6.1, 6.2, 6.7 etc.. [↑](#footnote-ref-145)
146. ) E’ un altro inconveniente della sopravvalutazione tecnica delle regole, rispetto al diritto come studio sociale delle pubbliche funzioni (par.1.3). [↑](#footnote-ref-146)
147. ) Su questa premessa il potere politico dovrebbe per definizione saper scegliere, o trovare compromessi, all’interno delle scale di valori della pubblica opinione, dando indicazioni adeguate al giudice. [↑](#footnote-ref-147)
148. ) In altri termini, anche norme in sé chiare chiare diventano difficili quando manca un quadro condiviso del settore cui esse si riferiscono. [↑](#footnote-ref-148)
149. ) E quindi della politica, cui nei modelli culturali preindustriali corrispondeva il potere sul principale fattore produttivo, cioè la terra (non a caso il potere politico veniva all’epoca visto in quasi in modo metafisico, anello di congiunzione umano e divino, come nell’immagine dei re taumaturghi). [↑](#footnote-ref-149)
150. ) Il pluralismo riguarda la libertà di manifestazione del pensiero e di organizzazione politica, mentre la “democrazia” è un aspetto più tecnico, riferito alle modalità di selezione del vertice politico, con varie opzioni tra “rappresentanza”, competenza e “governabilità” (non essendo possibile che, in una società complessa, tutti si interessino di tutto con cognizione di causa, nel mito della “democrazia diretta”). [↑](#footnote-ref-150)
151. ) Associazioni di lavoratori, commercianti, imprenditori, proprietari di immobili, consumatori, istituzioni europee, mercati finanziari, enti locali, operatori dell'informazione. E’ un fatto in sé positivo, in quanto corrisponde all’aumento quali-quantitativo della pubblica opinione di cui al par. 4.1, nonché al ridimensionamento delle ideologie totalizzanti. Tuttavia questa pluralità di interlocuzioni crea ambiguità legislativa, su tutti i “temi sensibili”, come i flussi migratori, il "fine vita", le famiglie di fatto, le scuole private, l'ambiente, gli animali domestici, i trasporti, la viabilità, etc [↑](#footnote-ref-151)
152. ) Tutte le tendenze d’opinione sono variamente considerate in relazione alla loro importanza sociale, alla vicinanza d’area politica, all’impatto sull’economia, sulla reputazione internazionale, etc.. Del resto tenere conto in qualche misura di tutte le tendenze di opinione riflette la sovranità popolare, che un intellettualismo elitario oggi disprezza, definendoli “populismo” e dimenticando che “i voti si contano e non si pesano”. L’aiuto degli studiosi sociali serve quindi alla politica per trovare una sintesi d’interesse generale tra queste tendenze di opinione. [↑](#footnote-ref-152)
153. ) Come esempi tributari di legislazione in funzione mediatica, priva di senso sul piano della determinazione degli imponibili, ricordo le società di comodo di cui al par.7.5, gli scudi fiscali (par.5.20), la c.d. *Robin hood tax*, la *porno tax,* gli annunci sugli accertamenti di massa di amministratori di condominio e dentisti, l’accertamento sintetico (par.5.14); pare che il ministro proponente avesse teorizzato interventi fiscali dove *pagano in pochissimi e possibilmente che non votino.* Analoga disposizione varata per *prendere tempo* fu l’inutilissima legge delega per la riforma del 2015, cui seguirono iniziative del tutto secondarie. [↑](#footnote-ref-153)
154. ) La legge è strumento di potere, ordina, non spiega, come diceva il Digesto ( *Legis virtus haec est: imperare, vetare, permittere, punire* ) mentre la *spiegazione scientifico sociale* spetta “al sapere”, oggi studiosi sociali, nei termini di cui al par.4.7. Dal timore della *legge della giungla* si passa alla paralisi indotta dalla *giungla delle leggi*, col sistema normativo paragonabile al letame, che più si rivolta e più puzza. [↑](#footnote-ref-154)
155. ) Citazioni riferite a Zanardelli e Carnelutti ma è verosimile che persino promotori e redattori di leggi manifesto siano consapevoli del loro cattivo confezionamento, vedendone la successiva inosservanza come un rimedio. [↑](#footnote-ref-155)
156. ) A questa legislazione si addice il tacitiano "*corruptissima re publica plurimae leges* anche perché la confusione prelude alla corruzione, come vedremo al par.5.11. [↑](#footnote-ref-156)
157. ) Salvo ovviamente che non si riferisca l’espressione “tutto è politica” alla generica “socialità” dell’esistenza umana, con accezione corretta, ma poco utile. [↑](#footnote-ref-157)
158. ) Quest’ultimo è molto più intensamente connesso alla comunicazione “alta e nobile” come quando Kennedy esortava a non pensare a cosa l’America farà per voi, ma a cosa voi farete per l’America, o Churchill offriva solo sangue fatiche lacrime e sudore. Il voto di scambio, insomma, “pesa poco” (oltre a costare troppo!), in quanto la massa del consenso (come l’amore) non si compra, ma si suscita con prospettive di lungo periodo; riprendendo l’aforisma di De Gasperi sulla differenza tra politico e statista, bisogna far capire alle prossime elezioni di fare l’interesse generale per le prossime generazioni. [↑](#footnote-ref-158)
159. ) Tipico delle democrazie pluraliste, coi controlli e contrappesi (*checks* *and* *balances*), già indicati al par.1.3 contestualizzando le espressioni “stato di diritto” e “governo della legge”. Anche il controllo di costituzionalità conferma che, in questa società complessa e pluralista il ruolo del diritto aumenta, anche solo come riflesso della ripartizione dei compiti. [↑](#footnote-ref-159)
160. ) Anche la Corte Costituzionale, benchè contigua alla politica avverte la natura “derivata” del proprio potere, riproponendo l’ambiguità del rapporto tra politica e diritto, con le sue venature di ipocrisia, che spingono a cercare giustificazioni tecniche quanto più ci si avventura su terreni politici. [↑](#footnote-ref-160)
161. ) Si potrebbero elencare una serie di sentenze del tutto indifferenti verso le logiche di determinazione degli imponibili, da quelle sui “costi-neri ricavi neri”, il valore presuntivo dei prelevamenti bancari, la maggiorazione di conguaglio sugli utili a non residenti, e molte altre da cui emerge l’impaccio dei giudici di legittimità davanti ai concetti economici. [↑](#footnote-ref-161)
162. ) La natura strutturalmente impugnatoria del giudizio di costituzionalità spinge in caso di incertezza a pronunce di rigetto, che sono la maggioranza.. [↑](#footnote-ref-162)
163. ) Talvolta vengono salvate alcune soluzioni legislative ispirate non tanto al contrasto di evasioni o abusi, ma alla mera comodità operativa degli uffici tributari o dei giudici (si pensi al divieto di prova testimoniale nel processo, di cui al par.6.9). [↑](#footnote-ref-163)
164. ) Anche per la Corte Costituzionale vale insomma la chiave di lettura di tutte le sentenze (par.6.10), secondo cui “prima si decide”, cioè si individua la soluzione più opportuna nel caso di specie, poi si stende la motivazione. [↑](#footnote-ref-164)
165. ) Sull’argomento par.9.4. [↑](#footnote-ref-165)
166. ) ILOR su redditi di lavoro autonomo, per chi ricorda la vicenda, dove la ricchezza di riferimento, cioè una “capacità contributiva” c’era, ma trattata in modo irragionevolmente penalizzante rispetto ad altre. [↑](#footnote-ref-166)
167. ) Si pensi alla corte di giustizia delle comunità europee, organo che ha dato buona prova di sé. [↑](#footnote-ref-167)
168. ) Ciò è comprensibile vista la eterogeneità, indicata nel testo, delle opinioni pubbliche nazionali. Il parlamento europeo ha quindi una funzione di rappresentanza, di istruttoria, di consultazione, ma il vero governo resta la commissione, uno strano ibrido in quanto “legifera” con una investitura politica molto indiretta. [↑](#footnote-ref-168)
169. ) Gli elettori di singoli paesi efficienti, si troverebbero a essere governati da politici eletti col voto di corpi elettorali cui sono del tutto estranei, senza il retroterra comune che esiste quantomeno in Italia. [↑](#footnote-ref-169)
170. ) Sono limitazioni legittimate costituzionalmente secondo l’art. 11 della costituzione, che consente infatti «limitazioni di sovranità necessarie a un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia tra le nazioni. [↑](#footnote-ref-170)
171. ) Si tratta degli “effetti dei tributi”, cioè della dialettica tra “spesa pubblica” e tributi, esaminata al paragrafo 1.7, e diversa dalla questione della determinazione dei tributi. [↑](#footnote-ref-171)
172. ) Cioè con poche imposte e pochi servizi pubblici, vale a dire relativamente «liberisti». [↑](#footnote-ref-172)
173. ) I paesi con più imposte e più servizi pubblici, sarebbero invece relativamente «socialdemocratici». [↑](#footnote-ref-173)
174. ) Mi riferisco alle c.d. “quattro libertà europee”, cui si fa spesso riferimento, come libertà di circolazione tra gli stati membri delle persone, delle aziende, dei capitali e delle merci. [↑](#footnote-ref-174)
175. ) Il divieto comunitario riguarda sia i “dazi interni”, per gli scambi tra paesi membri, sia imposte che avessero un equivalente effetto di discriminazione. L’unione europea, all’inizio non a caso chiamata MEC, mercato comune europeo, sorse proprio come unione doganale, prima tappa tipica di tutte le integrazioni economiche, come il Mercosur dell’America del sud e lo *zollverein* ottocentesco, che precedette la riunificazione tedesca. [↑](#footnote-ref-175)
176. ) Inasprimenti di imposizione sui redditi degli stranieri, o esenzioni per gli operatori nazionali, finirebbero per alterare, all’interno del territorio comunitario, la suddetta concorrenza basata sull’efficienza economica delle aziende private e delle istituzioni pubbliche. [↑](#footnote-ref-176)
177. ) Le agevolazioni fiscali selettive, come quelle verso chi si stabilisce su un determinato territorio o esercita una certa attività, devono quindi essere autorizzate dagli organi dell’Unione Europea; essa deve valutare se tali agevolazioni siano giustificate da fattori economici, ad esempio l’arretratezza del territorio cui si applicano, o la crisi di un certo settore produttivo. Lo stesso divieto vale per agevolazioni tendenti ad attirare operatori esteri con regimi di favore destinati soltanto ad essi, secondo la c.d. “concorrenza fiscale dannosa”, di cui al par.7.19. [↑](#footnote-ref-177)
178. ) È insomma comunitariamente vietato “fare figli e figliastri”, ignorando pregiudizialmente “simmetrie” avvenute in altri paesi comunitari. La corte di giustizia europea, non specializzata in materia tributaria e con giudici di decine di paesi diversi, ha saputo collocare complessivamente bene, nella cornice dei trattati, simmetrie giuridico-contabili molto specialistiche (par.3.9); evidentemente, in sede europea, si procede più per “funzioni” che per “regole”, modalità del resto impossibile data la mole dei "materiali normativi", interni e comunitari, cui far riferimento. [↑](#footnote-ref-178)
179. ) Ove non sia chiaro se questo contrasto sussista, il giudice nazionale dovrà trasmettere gli atti del processo alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee, che si pronuncerà in proposito. [↑](#footnote-ref-179)
180. ) Sono concetti simili, sul piano delle “fonti normative”, alla normativa interna esaminata al par.2.3. [↑](#footnote-ref-180)
181. ) Ogni direttiva può essere per vari aspetti "incondizionata" sui punti in cui non lascia margini di discrezionalità al legislatore nazionale. [↑](#footnote-ref-181)
182. ) L’efficacia diretta delle direttive non opera invece, “in malam partem”, in omaggio al principio della tutela dell’affidamento (par.5.4) rispetto alla normativa nazionale. [↑](#footnote-ref-182)
183. ) Magari mostrando europeismo formale, e pretendendolo “ dagli altri partners, ma attente all’interesse nazionale, con la consueta ipocrisia nei confronti delle regole, che c’accompagna dal par.1.3. [↑](#footnote-ref-183)
184. ) Invece di essere spiegata, la normativa europea, è stata spesso usata come giustificazione di azioni altrimenti inspiegabili, difese con argomenti “ex auctoritate” tipo *l’europa ce lo vieta* oppure *l’Europa ce lo chiede*; si trascura così che l’integrazione socioculturale ha i suoi tempi, e non può essere decontestualizzata tra un ambiente. Gli ambienti sociali sono come organismi, da prendere in blocco, senza poterne trasferire singoli segmenti altrove; vedremo questa tendenza anche al par.4.3 sull’internazionalizzazione negli studi sociali a proposito del tentativo di risolvere i problemi interni imitando segmenti di comportamenti esteri, con narrazioni più o meno fantasiose su “come fanno” nei più svariati paesi (in America scaricano tutto, il Germania c’è il carcere, in Russia c’è la Flat tax, etc.). [↑](#footnote-ref-184)
185. ) Il linguaggio condiziona, secondo l’epistemologia, non solo l’esposizione del pensiero, ma la sua stessa formazione. [↑](#footnote-ref-185)
186. ) Il tentativo di forzare i tempi dell’integrazione ha contribuito allo scetticismo indicato nel testo verso l’idea stessa di Europa, con crescenti insofferenze in molti stati europei. Sotto questo profilo l’idea di “unione politica” appare prematura, ispirata a un globalismo mortificante per il linguaggio e il retroterra culturale dei vari stati europei. (cfr. referendum “Brexit” 2016, su cui il mio video su Youtube dal titolo Brexit: un’occasione per riflettere sulle istituzioni e un intellettuale europeista come Enzensberger, Il mostro buono di Bruxelles, Einaudi, 2013). [↑](#footnote-ref-186)
187. ) L’insieme che i tedeschi chiamano “heimat” e corrisponde alla pubblica opinione di cui al par. 4.1. [↑](#footnote-ref-187)
188. ) Si veda il par.1.12 sulla previdenza come patto intergenerazionale, nazionale, in cui difficilmente sono inseribili beneficiari che a suo tempo non contribuirono e finanziatori senza prospettive di benefici futuri. [↑](#footnote-ref-188)
189. Si tratta delle scienze della materia, di cui riparleremo al par.4.3, che hanno reso possibile l’”era aziendale”, inseritasi su quella agricolo-artigianale nei modi riassunti nel mio Compendio di scienza delle finanze, Dike 2015, pag.7 ss., scaricabile in *open access* come indicato nella premessa. [↑](#footnote-ref-189)
190. ) L’espressione “manifattura”, applicata alla fabbricazione industriale, ricorda la manualità delle antiche produzioni artigianali, come le grandi opere dell'era preindustriale, dalle piramidi all'arsenale di Venezia, passando per le cattedrali gotiche, tutti coordinamenti di lavoro artigianale. [↑](#footnote-ref-190)
191. ) Il costo relativamente alto dei macchinari rende efficiente la produzione solo se effettuata su larga scala, conveniente il lavoro comune, all'interno di un'unica organizzazione pluripersonale; [↑](#footnote-ref-191)
192. ) Utilizzeremo anche l’espressione “corpo sociale” o “gruppo sociale” tenuto assieme dal prodotto e di cui vedremo al prossimo par. 3.2 le procedure produttive, di vendita e contabili. [↑](#footnote-ref-192)
193. ) Di cui esistevano esempi anche nell'era agricolo artigianale, come grandi latifondi dell’antichità, spesso posseduti da ordini religiosi e monastici, le compagnie mercantili e gli antichi banchieri medievali. Oggi la capacità produttiva è sempre meno un’abilità individuale, e sempre più un’attività comune in aziende pluripersonali. Basta consultare il sito ISTAT per rilevare che su 16 milioni circa di addetti ad imprese private 9 milioni operano in aziende con oltre 10 addetti, mentre 7 sono divisi tra le 4 milioni circa di aziende con 1-9 addetti, coincidendo in massima parte coi piccoli commercianti e artigiani di cui al par.3.13. [↑](#footnote-ref-193)
194. ) L’idea di azienda del codice civile, come insieme di beni, ha una sua utilità nel diritto dei privati, ma non rende l’idea dell’azienda pluripersonale, con le sue necessità documentali, utilizzabili per determinare gli imponibili. [↑](#footnote-ref-194)
195. ) Si pensi a treni, celle frigorifere, aerei, navi a motore, etc.. [↑](#footnote-ref-195)
196. ) Sul valore aggiunto, anticipato al par.1.8, vedi par.7.2, dal lato del consumo, e par. 9.1 sull’IRAP dal lato del reddito. Ricordiamo che esso include oltre al profitto anche tutto quanto eccede i corrispettivi erogati ad altri operatori economici, cioè soprattutto anche salari e interessi passivi. Entrambi questi ultimi sono ripartizioni del valore aggiunto, non esattamente "costi", anche se corrisposti a terzi, perché lavoratori e finanziatori non sono esattamente "terzi" rispetto all'organizzazione aziendale, ma persone che vi rischiano i propri capitali, o vi prestano il proprio lavoro e quindi ne fanno parte. Né il lavoro né i capitali sono infatti "merci" perché il primo è anche un legame di coesione, nell'azienda come gruppo pluripersonale e nella società in genere, mentre il capitale è "credito", dipendente dalla fiducia, come indicato al par.1.1 per la moneta.. L’espressione “capitalista” svilisce quindi il ruolo produttivo dell’imprenditore accostandolo al mercante medievale nel bisogno di capitali, mentre il progenitore dell’ attività manifatturiera è l’artigiano, come spiego nei volumi di scienza delle finanze di cui in premessa. [↑](#footnote-ref-196)
197. ) Si conferma la teoria secondo cui l’azienda non è organizzazione di beni con un proprio valore intrinseco, ma di beni che valgono se ed in quanto inseriti in un’organizzazione funzionante (cfr. il concetto di “avviamento” al par.7.13). [↑](#footnote-ref-197)
198. ) In questa personificazione delle aziende si colgono residui mitologici, eredità di quando gli antichi concepivano in modo antropomorfo il sole, i fiumi, l’Amore, la Guerra, la Sapienza (le Muse) e persino la Morte. Anche oggi l’azienda, per ragioni di marketing, per mostrarsi amichevole verso fasce di consumatori, “si personifica”, dicendo di essere “amica dell’ambiente” o di sostienere qualche nobile causa. [↑](#footnote-ref-198)
199. ) Un lavoratore indipendente “in perdita” è una contraddizione in termini, in quanto il lavoro materiale deve essere in qualche modo remunerato, se non altro per garantire la sussistenza dell’artigiano o del piccolo commerciante. [↑](#footnote-ref-199)
200. ) Per la cui soddisfazione nascondere imponibili al fisco, nei modi indicati al par.3.7, dove vedremo che l’evasione è sempre destinata a finire nelle tasche di esseri umani. [↑](#footnote-ref-200)
201. ) Ripetiamo che l’azienda non ha bisogno di mangiare, ma è un gruppo sociale al servizio non solo degli individui che ci lavorano, ma anche di azionisti, risparmiatori, clienti, fornitori, talvolta definiti "stakeholders" (tanto per complicare concetti semplici italiani con definizioni esterofile). ) E' una considerazione di senso comune, uno dei principi cui gli studi sociali devono fare appello e coordinare (par. 4.7). [↑](#footnote-ref-201)
202. ) Al limite se ne può parlare in base al fine per cui gli uomini s’aggregano, ma è intuitiva la differenza tra aziende che soddisfano bisogni dei clienti e bande dirette al furto o all’estorsione. [↑](#footnote-ref-202)
203. ) Come per un risotrante o un bar, dove il marito serve i clienti, la moglie sta alla cassa e il figlio prepara le paste nel laboratorio. [↑](#footnote-ref-203)
204. ) Piccoli commercianti e artigiani (c.d. “lavoro indipendente”) operano invece con la forma giuridica di impresa individuale. Rinviamo al par. 7.5 sulla differenza tra azienda e società, come forma giuridica, precisando per ora che dove c'è un'azienda, in senso pluripersonale, c'è sempre almeno una società, mentre non vale la reciproca, in quanto possono esserci, e sono addirittura la maggioranza numerica, società senza azienda, usate come contenitori patrimoniali. [↑](#footnote-ref-204)
205. ) L’uso di società o di gruppi di società, per le organizzazioni pluripersonali articolate, è ispirato alla limitazione della responsabilità patrimoniale e alla ripartizione dei rischi; ad esempio i costruttori edilizi costituiscono una specifica società per ogni edificio, ed è frequente intestare la parte immobiliare delle aziende ad una società diversa da quella che ne effettua la gestione, assumendosene i rischi (si pensi a un gruppo societario elementare, dove una società gestisce un albergo, le cui mura sono intestate a una società “sorella”). Altre volte vengono divise funzioni che gravitano su una stessa attività, ad esempio produttive e commerciali, mentre talvolta il gruppo societario contiene imprese operanti in settori diversi, ad esempio alberghiero e di grande distribuzione. [↑](#footnote-ref-205)
206. Come quelle in senso ampio "associative", ma hanno matrice proprietaria come i partiti politici, i sindacati, i movimenti religiosi, etc. [↑](#footnote-ref-206)
207. ) L’interazione tra proprietà e dirigenza ha riflessi personali e umani, ampiamente trattati negli sceneggiati televisivi, in cui i dissidi aziendali si intrecciano con quelli tra padri e figli, mariti, mogli, amanti etc.; essi guardano più all’azienda come un bene da possedere (azienda-oggetto) che come un gruppo sociale da guidare. Al di là di coloriture da “*soap opera*”, la carriera dei managers e le loro dispute sono ampiamente influenzate, nel capitalismo familiare, dai rapporti con la proprietà, e dai dissidi interni alla proprietà, di cui spesso fanno magari parte eredi che avrebbero avuto altre aspirazioni (Lupi, Compendio, cit., par.3.15). La mancanza, nel nostro bagaglio culturale, dell’idea di azienda come organismo pluripersonale (par. 4.1) rende difficile sostituire il fondatore con una cooptazione dirigenziale condivisa e meritocratica; il peso familiare crea un ambiente ampiamente relazionale con ostacoli all'ascensore sociale, soprattutto in momenti storici in cui mancano occasioni per iniziare dal nulla nuove aziende (cfr. anche il par.10.5, sull'imposta di successione). Mentre rinviamo al par.3.7, e 5.19, sui riflessi tributari di questa spersonalizzazione, peraltro abbastanza intuitivi in punto di rigidità delle procedure e di mancanza di soggetti con un potere tale da scavalcare queste procedure senza rischiare troppo. [↑](#footnote-ref-207)
208. ) [↑](#footnote-ref-208)
209. ) E’ un ambiente che si riflette nelle società italiane controllate da gruppi multinazionali managerializzati. Non necessariamente una società quotata però si spersonalizza, in quanto una persona o una famiglia possono continuare a detenere, nonostante la quotazione in borsa, una quota di azioni sufficiente al controllo. [↑](#footnote-ref-209)
210. ) Come talune banche, assicurazioni o anche aziende commerciali, come la famosa *coop*. [↑](#footnote-ref-210)
211. ) Come il ministero dell’Economia, ad esempio per l’Eni, l’Enel etc., oppure i comuni per le aziende di servizi, in materia di elettricità, acqua, trasporti, etc. Qui l’influenza politica sostituisce quella “padronale”, variamente ibridandosi con la dirigenza. [↑](#footnote-ref-211)
212. ) Tipica di lavori anche efficienti, nel loro complesso, ma di cui gli addetti non hanno visione di insieme; al contrario, il lavoro agricolo artigianale era meno efficiente, ma più comprensibile. Si ostacola così l’“istituzionalizzazione dell’azienda” (compendio di scienza delle finanze, citato in premessa, par.3.15), cioè la crescita oltre l’iniziale proprietà familiare (par.3.1 e 5.19), come accaduto in contesti più abituati a “fare gruppo”, ad esempio Germania o Giappone (c.d. "capitalismo renano-giapponese"). La già indicata matrice familiare del capitalismo italiano condiziona in modo relazionale le carriere aziendali e oggettivamente intralcia l’ascensore sociale. L’istituzionalizzazione delle aziende, avvenuta anche nel capitalismo anglosassone, era anche latente nel “sistema corporativo” immaginato dal fascismo e come tale oggetto di rimozione culturale, anche da parte degli imprenditori, gelosi dell’idea “padronale” di “azienda”, come fosse un bene di proprietà (la macchina o la villa); il massimo che essi erano disponibili a concedere in punto di azienda come gruppo sociale era la concezione paternalistica *dell’azienda come una famiglia*; anche per questo, oltre che per i suddetti motivi ideologici, i sindacati osteggiarono l’istituzionalizzazione delle aziende, usando per decenni l’aggettivo “corporativo” in senso denigratorio. Il risultato è che invece del suddetto *capitalismo renano* abbiamo un capitalismo “nano”, che affronta la globalizzazione con “multinazionali tascabili” a proprietà familiare, dove i modelli di “governance” legislativa del codice civile, riformati da ultimo nel 2003, restano vuoti formalismi in strutture sostanzialmente “padronali” [↑](#footnote-ref-212)
213. ) Nascono così le frustrazioni e le aggressività in qualche misura riscontrabili negli ambienti militari (il c.d. *nonnismo*), carcerari, o scolastici, col c.d. *bullismo*. Se ne veda una satira nel video fantozziano su youtube *Discorso ai nuovi assunti della megaditta*. [↑](#footnote-ref-213)
214. ) Lo spontaneismo italiano di cui al par. 4.1 è lo sfondo naturale di un capitalismo personalistico, sognatore, paternalista, diffidente e un po’ *sbrasone*, dove il compiacimento del comando ha un forte peso, che associo a un vecchio romanzo dal titolo “Il padrone sono me”. [↑](#footnote-ref-214)
215. ) L’arretratezza “pre-industriale” del bagaglio culturale diffuso ha trasferito sulle organizzazioni aziendali modelli interpretativi elaborati sull’appartenenza della terra, economicamente centrale nell’era agricolo artigianale e soggetta al controllo della politica. Ne derivano gli atteggiamenti antiaziendali nocivi per tutta la società, di cui vedremo i riflessi tributari ai par. 5.3, 5.17 e ss. [↑](#footnote-ref-215)
216. ) Questa maggiore coesione avrebbe ritorni positivi in termini di efficienza.. [↑](#footnote-ref-216)
217. ) anche le organizzazioni private, ad esempio religiose, politico-sociali, come partiti, sindacati, sportive, culturali o affettive . (associazioni fondazioni e altri di cui al par.7.5), Le aziende di erogazione private sono spesso tenute assieme dalla condivisione di un sentimento, come l’amore su cui si fonda la famiglia (anch’essa “azienda di erogazione”), o una fede politico-religiosa. [↑](#footnote-ref-217)
218. ) Queste erogazioni sostituiscono le entrate delle aziende di produzione, operanti invece per il mercato. [↑](#footnote-ref-218)
219. ) E’ evidente infatti che enti pubblici e privati erogano redditi a dipendenti, consulenti e fornitori. Negli enti “no profit” sono concepibili pagamenti a titolo diverso dalla distribuzione di utili (compensi amministratori e rimborsi spese) Anche queste figure confermano quanto sia riduttiva la “personalizzazione” delle organizzazioni, operanti nella funzione tributaria, trattando i gruppi sociali come fossero persone fisiche. [↑](#footnote-ref-219)
220. ) Detta anche, all’inglese, “problem solving” e che dipende ovviamente dal tipo di problema, non potendo essere valutata in assoluto. Anche l’etimologia della parola *manager* allude genericamente alla “capacità realizzativa”. Queste qualità umane di base si affinano con l’esperienza in diversi contesti aziendali, per natura industriale (acciaio, trasporti, farmaceutico etc.) o funzione (produzione, distribuzione, amministrazione etc.). [↑](#footnote-ref-220)
221. ) L'idea generica di *management*, avulsa da specifici settori di attività e specifiche funzioni, è fortemente riduttiva, e forse strumentale all'autopromozione dei dirigenti "in sé" rispetto alle organizzazioni in cui si collocano. Ritroveremo al par.5.3, a proposito del settore pubblico, i guasti di questa idea generale di managerialità, scollegata da specifiche funzioni (sanità, sicurezza, ambiente, determinazione dei tributi, istruzione, infrastrutture, gestione del territorio, beni culturali etc.) ed i suoi rischi di inefficienti commistioni con la politica. [↑](#footnote-ref-221)
222. In ogni corpo sociale pluripersonale servono infatti documenti per accompagnare le attività dei singoli, inserendole nel solco di decisioni del gruppo e rendicontandole; la contabilità in partita doppia del resto fu inventata a tal fine nelle imprese mercantili medievali ed anche gli ordini monastici tenevano conti, che tra l'altro hanno consentito l’attribuzione di molti dipinti antichi. [↑](#footnote-ref-222)
223. ) L’azienda come gruppo deve andare avanti anche in questi casi, e ciò richiede tracce documentali indicate nel testo. [↑](#footnote-ref-223)
224. ) Il “conflitto di interessi” non va inteso come un dissidio, ma è una precisazione dei compiti e delle responsabilità di ogni addetto all’azienda. [↑](#footnote-ref-224)
225. ) Cioè l’”amministratore delegato” (CEO), che sovraintende a tutte le funzioni aziendali, compresa quella del direttore amministrativo(CFO). [↑](#footnote-ref-225)
226. ) La fiducia nel direttore amministrativo consente al titolare di fare serenamente l’amministratore delegato, con la separazione tra due attività che, nelle piccole attività, coincidono. [↑](#footnote-ref-226)
227. ) Domina la preoccupazione di evitare disordine amministrativo e frodi, di cui una divertente metafora è la scena visibile digitando su youtube “Il Marchese del Grillo - Sei ladro tu, tu padre e tu nonno... e io ve licenzio a tutti”. Rispetto alla fiducia, la creatività e la fantasia sono secondarie, e del resto il termine “ragionieria” non attiene al “ragionamento”, ma alla parola latina “rationem”, riferita appunto a “fare conti”. [↑](#footnote-ref-227)
228. ) Per questo è inverosimile che un contabile occulti imponibili al fisco per far risparmiare tributi all’azienda, cui andrebbero i vantaggi, mentre le censure, in caso di sanzioni e controlli, ricadrebbero su di lui, che si esporrebbe a rischi senza avere benefici. [↑](#footnote-ref-228)
229. ) E’ una possibilità che poi si riduce, man mano che le dimensioni aziendali crescono, e anche la figura del “titolare” si spersonalizza con l’ingresso di nuovi soci. [↑](#footnote-ref-229)
230. ) Sulla cui logica par.7.14, sul bilancio. [↑](#footnote-ref-230)
231. ) Sull'eliminazione (compensazione) dei "passaggi intermedi" tra operatori economici vedi par.1.8 (cosiddette operazioni business to business descritte al par.1.8, e sinteticamente indicate come b2b). [↑](#footnote-ref-231)
232. ) Su cui sono applicate imposte come l'IVA, secondo quanto indicato al par.7.2 ss. [↑](#footnote-ref-232)
233. ) Uno dei fili conduttori del testo, come indicato ai par.1.8, 3.1, 7.2, 9.5 etc.. [↑](#footnote-ref-233)
234. ) Per i quali , come vedremo al par.7.17, l’imposizione sugli utili di impresa è economicamente un’anticipazione dell’imposizione sui redditi propri, rappresentata dai dividendi. [↑](#footnote-ref-234)
235. ) L’affidabilità tributaria delle aziende sussiste anche quando acquistano da terzi, per la loro necessità interna di documentare l’intero prezzo pagato, richiedendone quindi la piena emersione. [↑](#footnote-ref-235)
236. ) Sulla funzione amministrativo-contabile dell’azienda paragrafo 3.3 e parr.7.13, 7.14-7.16 su bilancio, contabilità industriale e di magazzino. [↑](#footnote-ref-236)
237. ) La contabilità aziendale serve a sostenere la gestione, e l'utilizzazione tributaria è solo un'appendice di questa funzione primaria, cui sono delegabili funzioni tributarie finchè non si discostano troppo dalle ordinarie necessità amministrative. [↑](#footnote-ref-237)
238. ) A maggior ragione è assurda la “contabilità fiscale” dove non ne esiste alcun bisogno, come per i piccoli commercianti e gli artigiani di cui al par.3.13. [↑](#footnote-ref-238)
239. ) Nonché per verificare il motivo del medesimo, cioè la prestazione effettuata dal beneficiario, anche per eventuali reclami sulla sua qualità (ad es. sulla merce ricevuta). [↑](#footnote-ref-239)
240. ) Eventualmente assieme al pagamento di imposte, come indicato al paragrafo 3.6 per le ritenute alla fonte. [↑](#footnote-ref-240)
241. ) Par.4.5, 5.9 e 5.16 sugli indizi contabili e sulla “tracciabilità” dei mezzi di pagamento come strumento di determinazione dei tributi (o come grossolanamente si dice “di lotta all’evasione fiscale”). [↑](#footnote-ref-241)
242. Vedremo al par.7.3-7.4 le difficoltà emergenti in alcuni casi in cui il regime fiscale delle vendite, soprattutto nell’IVA, è ancorato a caratteristiche della controparte, con le difficoltà del fornitore di controllare se le informazioni fornite dai clienti rispondono o meno a verità. [↑](#footnote-ref-242)
243. ) Le scritture in esame sono state riportate dalla teoria del diritto commerciale (Panuccio) alle “documentazioni continuate di attività”. In questi rapporti privatistici, la limitata rilevanza probatoria della contabilità a favore di chi la redige è una deroga al principio tendenziale di precostituire prove a favore di se stessi. [↑](#footnote-ref-243)
244. ) Si pensi alla eventuale normazione specifica dei settori interessati, come quello delle telecomunicazioni, dell’energia, della medicina, dei trasporti, etc.. [↑](#footnote-ref-244)
245. Bolle di consegna, e simili, rilevanti per limitati fini tributari, come la c.d. "fattura differita". [↑](#footnote-ref-245)
246. Per manipolare le procedure, gli addetti dovrebbero essere tutti d'accordo, salva -come vedremo al par.3.7- la manipolazione proveniente dall'alto, cioè dal titolare dell'azienda. [↑](#footnote-ref-246)
247. ) Creando così disaffezione anche in contesti tendenzialmente “adempienti”, come le organizzazioni pluripersonali, dove non ci si espone in prima persona per resistere alle assurdità burocratiche. [↑](#footnote-ref-247)
248. ) Che ne sarebbero esclusi ai fini civilistici in quanto “piccoli imprenditori” (par.3.13). [↑](#footnote-ref-248)
249. ) Ad esempio dichiarazioni o accertamenti da cui risultava un debito d’imposta non pagato. [↑](#footnote-ref-249)
250. ) Da decenni, negli uffici tributari, sono stati soppressi i servizi di cassa, in cui si maneggiava il contante. [↑](#footnote-ref-250)
251. ) Cioè di “soggettività IVA” tipica di imprenditori, società e professionisti (paragrafi 7.5 per le imprese e par.8.1 per artisti e professionisti). [↑](#footnote-ref-251)
252. ) Le persone fisiche esercenti imprese o professioni dichiareranno il risultato, anche negativo, in un riquadro della loro dichiarazione generale, dove magari esisteranno anche redditi di altra natura, con i quali si “farà cumulo” ai fini dell’imposta personale, coi criteri di cui al par.9.3. La dichiarazione “a zero” o negativa riguarda anche le società inattive (par.7.5). La ragione dell’obbligo di dichiarazione sta in un velleitario desiderio di monitoraggio di questi operatori, che potrebbero invece essere seguiti molto più efficientemente col dossier valutativo permanente indicato al par.5.7, cui spesso faremo riferimento. [↑](#footnote-ref-252)
253. ) Si pensi al diffuso cumulo tra lavoro e pensione, nonché ai redditi da locazione immobiliare, occasionali etc.. [↑](#footnote-ref-253)
254. Ad esempio spese mediche, figli a carico, e altri elementi indicati al par. 9.3. [↑](#footnote-ref-254)
255. Nella dichiarazione neppure si indicano “i redditi” soggetti a imposte sostitutive, né quelli forfetizzati, né il patrimonio proprio né quello della famiglia. [↑](#footnote-ref-255)
256. ) Insomma, senza questo supporto di base, la dichiarazione annuale finisce per appesantirsi troppo, ed avere comunque informazioni insufficienti. [↑](#footnote-ref-256)
257. Questi quadri sono più di dettaglio rispetto alle categorie di reddito previste dal testo unico, ed esaminate ai capitoli 7 e 8. Le categorie di reddito sono legislativamente solo 6, come precisa l’articolo 6 del TUIR, ma poi il modello di dichiarazione contiene quadri per molte altre tipologie di reddito, come quelli “di partecipazione”, “d’impresa minore”, “di allevamento” etc.. [↑](#footnote-ref-257)
258. Lo stesso vale a maggior ragione per le relative istruzioni. Molti professionisti, tuttavia, specie quelli che assistono piccoli operatori economici (par.3.16) , tendono a sopravvalutare il modulo, traendo significati arcani dal modo, spesso del tutto inconsapevole, in cui il modulo richiede i dati, spesso senza considerare le regole legislative e il buonsenso, comunque fondamentali per la corretta determinazione del tributo. [↑](#footnote-ref-258)
259. ) Analogamente è fuorviante spiegare i versamenti delle imposte, indicati nel testo, attraverso il concetto civilistico di “obbligazione”, come se si trattasse di un “credito-debito” di diritto privato (qualche riferimento al tentativo di spiegare la funzione tributaria con schemi civilistici è al par.4.3, con ulteriori rinvii al post *l’obbligazione tributaria:dietro le polemiche estinte per consunzione* in www.fondazionestuditributari). [↑](#footnote-ref-259)
260. In quanto "fatti umani", atti volontari, ma senza contenuto negoziale. [↑](#footnote-ref-260)
261. ) Si potrebbe approfondire, in una tesi di laurea o di dottorato in che misura la manifestazione di giudizio sia una categoria concettuale generale del diritto, compreso quello dei privati, ovvero la dichiarazione di scienza includa anche questioni giuridico interpretative (sulla ridotta portata nel diritto privato delle interpretazioni diverse da quelle dei giudici par.5.4). . [↑](#footnote-ref-261)
262. ) Per questo c'è notevole apertura, amministrativa e giurisprudenziale, alle opzioni per fatti concludenti. [↑](#footnote-ref-262)
263. Il primo versamento d'acconto deve avvenire, entro il 20 giugno, anche se il termine di presentazione della dichiarazione scade successivamente (il 30 settembre), anticipando il calcolo dell’imposta ai soli fini dell'acconto. [↑](#footnote-ref-263)
264. ) I crediti del contribuente sono normalmente utilizzabili in compensazione con altre imposte, come vedremo al termine di questo paragrafo. [↑](#footnote-ref-264)
265. Entro il termine breve della dichiarazione relativa all’anno successivo a quello di riferimento (’art. 2, comma 8-bis, d.P.R. 322/98), la nuova dichiarazione può modificare il credito dell’anno, mentre oltre tale termine il credito va ripreso nella dichiarazione di anni successivi, e fatto valere “in compensazione”, come indicato alla fine del paragrafo, in modo da non provocare modifiche “a catena” di tutte le dichiarazioni annuali dei redditi frattempo presentate (tale modifica “a catena” è giustificata, e quindi prevista, solo per il reddito d’impresa). [↑](#footnote-ref-265)
266. ) Art. 38 d.P.R. 602 del 1973 , mentre sulle specificità del successivo contenzioso di rimborso par. 6.9. [↑](#footnote-ref-266)
267. ) Per gli operatori economici individuali (soggetti IVA) indicati poco sopra, la predisposizione delle dichiarazioni tributarie annuali è di solito compresa nella tariffa globale del commercialista, che li assiste tutto l’anno per gli altri adempimenti. [↑](#footnote-ref-267)
268. ) Sono i documenti delle detrazioni e deduzioni indicate al par.9.3.. [↑](#footnote-ref-268)
269. ) In questo caso i CAF svolgono una funzione pubblicistica, e sono soggetti a sanzioni in caso di negligente controllo. La stessa funzione può essere svolta, facoltativamente, dai professionisti, con l’apposizione del “visto di conformità”. [↑](#footnote-ref-269)
270. ) Si trattava infatti di caricare i dati dichiarati sul cartaceo nella banca dati informatica a disposizione degli uffici tributari. [↑](#footnote-ref-270)
271. Tramite intermediari abilitati (Aziende di credito, dottori commercialisti e altri professionisti, associazioni di categoria e centri di assistenza fiscale) oppure dagli stessi contribuenti in grado di gestire il proprio c.d. *cassetto fiscale* sul sito dell’Agenzia delle Entrate. [↑](#footnote-ref-271)
272. ) Persino dell’intera contabilità aziendale, su supporti informatici , secondo le tendenze alla “digitalizzazione”, ancora velleitarie, su cui par.4.5. [↑](#footnote-ref-272)
273. ) Per i sostituti d’imposta, che comunicherebbero comunque i dati con la dichiarazione di cui al par.3.6, si tratta di un’anticipazione, mentre per i percettori di oneri deducibili (spese mediche, interessi passivi, premi assicurativi è una comunicazione ulteriore. Questo caricamento di dati sottopone ad un ulteriore sforzo amministrativo tali soggetti e i loro consulenti par.3.16)che hanno ribattezzato ironicamente “precomplicato” questo modulo. Anche qui la semplificazione per alcuni richiede una complicazione per altri. [↑](#footnote-ref-273)
274. Anche la “dichiarazione precompilata” è un simbolo sia dell’amministrazione di servizio (par.5.4), sia del fisco telematico, che grazie ai computers “esporta la contabilità” dove mancano le organizzazioni, secondo una narrazione che riprenderemo al par. 4.5. [↑](#footnote-ref-274)
275. ) La compensazione tra debiti e crediti di uno stesso tributo, viene definita “verticale”(o interna) in quanto necessariamente si riferisce a periodi di tempo diversi. La compensazione tra tributi diversi è invece definita “orizzontale” o “esterna”. [↑](#footnote-ref-275)
276. ) Di cui agli articoli 1241 e seguenti del codice civile. [↑](#footnote-ref-276)
277. ) Effettivamente verificatisi nei primi anni di applicazione dell’istituto, in cui debiti di imposta venivano estinti indicando crediti fittizi. [↑](#footnote-ref-277)
278. ) Come il visto di un professionista per i crediti compensati superiori a 15 mila euro, sanzioni gravose in caso di compensazione indebita, e preventiva dichiarazione dei crediti risultanti da dichiarazione. [↑](#footnote-ref-278)
279. ) Si ricordi la tassazione dei consumi in capo ai fornitori, al momento del trasporto delle merci, o quella degli individui tramite le collettività cui appartenevano, come nei c.d. “sistemi a ripartizione” sempre di cui al par.1.4.. [↑](#footnote-ref-279)
280. ) Basti pensare al consumatore finale IVA, che ritiene applicabile un’aliquota inferiore a quella praticata dal fornitore; quest’ultimo (contribuente di diritto) si conferma così come "sostituto del fisco", suo *collaboratore forzato*, come vedremo al paragrafo successivo per le ritenute alla fonte. [↑](#footnote-ref-280)
281. ) In quanto il sostituito, che subisce le ritenute, ha la facoltà di rivolgersi direttamente al fisco per il rimborso, instaurando poi un giudizio tributario. [↑](#footnote-ref-281)
282. ) Da cui deriva la possibilità del fisco di chiedere, conformemente alle regole generali sulla coobbligazione solidale, l’intero credito per l’intero a uno solo dei condebitori, fino al relativo soddisfacimento; l’intuitiva conseguenza è che l’adempimento integrale di un coobbligato libera gli altri . La coobbligazione solidale è detta anche brevemente “solidarietà”, in un senso del tutto diverso dai “doveri di solidarietà” politico-sociale che giustificano le imposte. [↑](#footnote-ref-282)
283. ) Usando i propri atti autoritativi, come vedremo al par.6.3. [↑](#footnote-ref-283)
284. ) [↑](#footnote-ref-284)
285. ) A differenza del rapporto tra contribuente di diritto e di fatto, qui il presupposto economico si riferisce al debitore, ma ad esso si aggiunge il responsabile. [↑](#footnote-ref-285)
286. ) Par.7.21 sulla liquidazione di società con debiti tributari potenziali pendenti. [↑](#footnote-ref-286)
287. ) Il sostituto d’imposta e le ritenute alla fonte sono tipiche delle imposte sui redditi, anche se ciò non emerge in quella che viene presentata impropriamente, da molti autori, come la definizione normativa di sostituto di imposta, nell’art.65 del decreto sull’accertamento delle imposte sui redditi, col suo generico riferimento a colui che è “tenuto a corrispondere imposte in luogo di altri”. Si conferma anche qui l’opportunità che la legge si astenga dal dare definizioni. [↑](#footnote-ref-287)
288. ) In quanto applica imposte su manifestazioni di ricchezza di cui non è titolare lui, ma altri soggetti. [↑](#footnote-ref-288)
289. ) Per le imposte sui consumi e i sistemi “a ripartizione”. [↑](#footnote-ref-289)
290. ) Una vecchia pubblicità di un profumo rende l’idea della figura del sostituto come *l’uomo che non deve chiedere mai* in quanto debitore del sostituito, e quindi in grado di scomputare le ritenute dal suo debito; il fornitore deve invece chiedere l’IVA al cliente, compresa nel prezzo o in aggiunta ad esso (par.7.2), esercitando così la rivalsa. [↑](#footnote-ref-290)
291. ) Sulla inconcludente tendenza a spiegare questo meccanismo facendo riferimento a istituti civilistici vedi *Sostituto d’imposta, si ma del fisco,* In Dialoghi Tributari, 2012, n.5. [↑](#footnote-ref-291)
292. ) Queste ritenute esauriscono il prelievo tributario, e sotto certi profili costituiscono vere e proprie «imposte sostitutive», col sostituto che prende in tutto e per tutto il posto dell’ufficio tributario (come avviene anche coi redditi di finanziari di cui al par.8.5). [↑](#footnote-ref-292)
293. ) Allo stesso schema si ispirano le imposte sostitutive sui redditi finanziari (par.8.5). [↑](#footnote-ref-293)
294. Si aggiunge cioè alla responsabilità del sostituto trasgressore anche una responsabilità solidale del sostituito (cfr.art.32 decreto 602 -1973). [↑](#footnote-ref-294)
295. ) La ritenuta d’imposta “definitiva”, con aliquota uguale per tutti, non consentiva infatti di “personalizzare” l’imposizione, anche in relazione a oneri deducibili, detrazioni etc., come vedremo al par.9.4. [↑](#footnote-ref-295)
296. ) Tali imposte potranno essere l’ IRPEF per le persone fisiche o l'IRES, per le società, come vedremo al capitolo 9 [↑](#footnote-ref-296)
297. ) E' la tipica operazione definita «di conguaglio» , da effettuare nella dichiarazione fiscale, come indicato al par.3.4, tra le anticipazioni e l’imposta definitivamente calcolata [↑](#footnote-ref-297)
298. ) Sui riflessi dichiarativi vedasi anche par. 3.4, 3.16 sull’assistenza professionale. [↑](#footnote-ref-298)
299. ) Attraverso il sostituto, il sostituito diviene “consapevole della propria visibilità tributaria”, indicata ai parr.1.5 e 4.2. Le inevitabili sperequazioni tra soggetti segnalabili attraverso la ritenuta ed altri portarono a due richieste di referendum abrogativo del sostituto d’imposta, bocciate dalla corte costituzionale in quanto esattamente ritenute rientranti nel divieto di referendum abrogativo in materia tributaria, di cui al par.2.1. Le campagne di abolizione continuarono per anni, ad iniziativa del partito Radicale e di movimenti di opinione. [↑](#footnote-ref-299)
300. ) Sul concetto di valore aggiunto in generale par.1.8, ripreso dal par.7.2 per l’IVA e 9.5 per le imposte sui redditi. [↑](#footnote-ref-300)
301. ) Per chi avesse un margine di utile del 20 percento rispetto ai costi, la ritenuta praticata sui corrispettivi lordi assorbirebbe l’intero reddito, trasformandolo finanziariamente in un credito verso il fisco, con problemi di liquidità, di monetizzazione e di rimborso. [↑](#footnote-ref-301)
302. ) Cfr art. 23 comma 1 d.P.R. 600/1973 secondo cui sono sostituti d’imposta anche i condomini. I soggetti indicati nel testo saranno quindi sostituti spesso solo per lo stipendio erogato all’unico commesso, alla cassiera o all’apprendista, se non addirittura per la parcella erogata al commercialista che li assiste (par.3.16). E’ un altro aspetto del tentativo di “esportare la contabilità” (par.4.5), anche oltre i confini dell’organizzazione amministrativa. [↑](#footnote-ref-302)
303. ) Il sostituito, tra l’altro, non ha modo di controllare il sostituto, salvo il manifesto concorso tra i due; in questo caso, tipico della società che paga somme al proprio socio totalitario, effettuando ritenute senza versarle, il fisco può riscuotere la ritenuta verso il “dominus” della società, secondo tecnicismi di cui qui ci risparmiamo i dettagli. [↑](#footnote-ref-303)
304. ) I dati del percettore affluiranno alle banche dati del fisco attraverso la dichiarazione del sostituto d’imposta, indicata al par.3.4; il fisco potrà in questo modo verificare, con gli incroci di cui al par.5.5, l’esistenza di altri redditi che rendevano necessaria la dichiarazione. [↑](#footnote-ref-304)
305. ) Per la ritenuta d’imposta abbiamo già detto sopra dell’affiancarsi di una responsabilità del sostituito a quella del sostituto. [↑](#footnote-ref-305)
306. ) In questa sede “scientifico sociale” è solo il caso di segnalare i tecnicismi casistici derivanti dalla pluralità di percettori, come lavoratori dipendenti percettori di “fuori busta”, che possono indurre gli uffici tributari a concentrare la richiesta sul sostituto, senza riuscire a distinguere a seconda che il sostituito abbia adempiuto o meno. [↑](#footnote-ref-306)
307. ) E’ il filo conduttore secondo cui “la giurisprudenza non insegna” almeno per le funzioni “non giurisdizionali” e su scala più vasta neppure insegna la legislazione. [↑](#footnote-ref-307)
308. ) Una variazione sul tema sarebbe che il sostituto, per evitare l’azione di danni, si desse carico del recupero della ritenuta in via amministrativa. Un altro tecnicismo è la possibilità di scomputare ritenute praticate dal sostituto, ma oggettivamente non dovute, ad esempio perché il percettore agisce nell’esercizio di impresa, e non come lavoratore autonomo (anche questa è una delle tante sfasature connesse alla c.d. esportazione della contabilità di cui al part.4.5) [↑](#footnote-ref-308)
309. ) Non servono sofisticate dimostrazioni, né riferimenti a modelli matematici, a campioni statistici (*fact checking* di cui al par.4.7) o a “materiali normativi” per convincersi che un*'organizzazione,* compresa quella *aziendale,*non ha bisogni fisici, in poche parole *non mangia.* La manomissione contabile in azienda è sempre vista negativamente, come indicato al par.3.2, e non è quindi verosimile che un dirigente la commetta per far risparmiare imposte all’azienda, esponendosi a un rischio personale. [↑](#footnote-ref-309)
310. ) E’ verosimile che l’imprenditore, forse per il timore di essere imbrogliato preferisca pagare i tributi che farsi “fare fesso” dai dipendenti (par.3.1) con una preoccupazione forte in Italia, dove l’autostima è notevole come indicato al par. 4.1. [↑](#footnote-ref-310)
311. ) Specie con la managerializzazione del capitalismo familiare, al passare delle generazioni. [↑](#footnote-ref-311)
312. ) Analogo imbarazzo sussiste, qualora l’evasione sia scoperta, per l’immagine dell’azienda davanti ai mezzi di informazione, con riflessi negativi sul suo prestigio, e quindi sul relativo avviamento. [↑](#footnote-ref-312)
313. ) Si pensi alle vendite di immobili da parte di piccoli costruttori edilizi, o ai rivenditori/riparatori di yachts, dove l’imponibile viene "tolto da sopra", in trattative dirette gestibili dal titolare o da suoi fiduciari, trattandosi di poche prestazioni di rilevante valore unitario, aventi ad oggetto consumi, sia pure “di fascia alta”. [↑](#footnote-ref-313)
314. ) Vedremo al par.5.16 in quale misura ciò possa avvenire anche per i pagamenti ricevuti con moneta elettronica (carte di credito), usando conti di appoggio “non ufficiali”. [↑](#footnote-ref-314)
315. ) Ad esempio intestate a prestanome o fiduciari dello stesso titolare. [↑](#footnote-ref-315)
316. ) Con uno schema analogo, ma inverso, a quello che vedremo tra un attimo per i costi. [↑](#footnote-ref-316)
317. E’ lo schema del c.d. "cinese finto", cioè di quando le merci, prodotte nell'estremo oriente, sono acquistate da una società filtro, riconducibile a fiduciari della proprietà aziendale, che a loro volta pagano il fornitore effettivo, trattenendo la differenza, a disposizione della proprietà aziendale. La distanza territoriale, l'opacità del mercato di provenienza, la normalità dell'esternalizzazione e la riluttanza ad effettuare indagini all'estero (par.5.6 e 7.19) rendono difficile il contrasto di questi comportamenti (emersi ad esempio nel caso di indagini a raggio molto più ampio, come nel caso della sentenza penale sui diritti televisivi Mediaset, relativa a Silvio Berlusconi). [↑](#footnote-ref-317)
318. ) Destinata poi ad essere in gran parte spesa per necessità familiari e personali degli interessati, come indicato al par.4.2. [↑](#footnote-ref-318)
319. ) In questo quadro si inseriscono le ipotizzate indagini bancarie internazionali usate per indurre alla “autodichiarazione” di disponibilità estere sottratte al fisco, indicate al par.5.20 a proposito della c.d. “voluntary disclosure”. [↑](#footnote-ref-319)
320. ) Talvolta è possibile “**dirottare**” sul titolare dell’azienda erogazioni straordinarie, come gli **sconti dei fornitori**, oppure pagamenti parziali da parte dei clienti a fronte di rinunce a crediti, da parte dell'azienda, per difficoltà finanziarie. [↑](#footnote-ref-320)
321. ) Cfr. quanto indicato al precedente par.3.2 sulle procedure interne aziendali. Se uno sconto è avallato dall’ufficio commerciale, o un trasporto dall’ufficio acquisti, o un noleggio di gru dal capo cantiere, l’ufficio contabile non ha motivo di intromettersi, salvo irragionevolezze o incongruenze della documentazione, o richieste completamente inusuali, magari contrarie alla legge, come potrebbe essere oggi quella di un pagamento in contanti oltre i limiti previsti. Per questo gli uffici contabili aziendali possono essere coinvolti nella fantomatica “cohoperative compliance” di cui al par.5.18, solo per quanto riguarda le contestazioni interpretative e l’elusione, di cui al par.3.10. [↑](#footnote-ref-321)
322. ) Anche per le aziende che adottano i modelli organizzativi di controllo interno tipo “legge 231” o aderiscono al c.d. “tutoraggio fiscale”(cooperative compliance di cui al par.5.19) la questione rimane in termini analoghi. [↑](#footnote-ref-322)
323. ) Si pensi alla condanna penale per frode fiscale “da interposizione” (par.3.7) a Silvio Berlusconi, innescata dall’intensa attività giudiziaria sul soggetto, oppure alle evasioni della famiglia Riva, emerse nel corso delle indagini per inquinamento all’ILVA di Taranto; liti familiari sono alla base della scoperta delle evasioni visibili digitando su google “evasione Giacomini Novara”, nonché del mito mediatico del cosiddetto “tesoro degli Agnelli” e della connessa evasione milionaria di un professionista, che ha raccontato la vicenda in un gradevole volume autobiografico (Emanuele Gamna, L’importanza di chiamarsi Agnelli, Class Editori, 2011). L’evasione fu poi scoperta in inchieste su fallimenti o tangenti (par.3.8 sull’”evasione aziendale”) o su rientri di capitale, come nel caso di Alberto Aleotti, *patron* della Menarini, maggiore farmaceutica italiana, oggetto di pesanti condanne penali ai figli. [↑](#footnote-ref-323)
324. ) Anche le evidenze delle dichiarazioni IRPEF , dove si vede che dallo 0,09 percento dei contribuenti (meno di 20 mila) viene oltre il 5 percento del gettito, confermano la superficialità dello slogan “politico” secondo cui “i ricchi non paghino”; vedremo al par.4.6 che, essendo passata di moda la colpevolizzazione dei ricchi in quanto "sfruttatori", tendenze culturali ancora forti hanno ripiegato sulla colpevolizzazione dei ricchi in quanto "evasori" (vedremo al par.4.6 che la c.d. lotta all'evasione è diventata una specie di surrogato della "lotta di classe"). [↑](#footnote-ref-324)
325. ) La tendenza dei ricchi ad adempiere non è un loro merito, sul piano del senso civico, seguendo l’adagio “i soldi fanno l’uomo onesto”, così come non è un demerito la tendenza dei lavoratori indipendenti a un inadempimento proporzionalmente più elevato (par.4.2). In entrambi i casi, e in tutte le loro sfumature intermedie, c’è solo un adeguamento alle circostanze, specie con riferimento alla determinabilità degli imponibili. [↑](#footnote-ref-325)
326. ) Su questo concetto paragrafi 7.2 per l’IVA (valore aggiunto tipo consumo) e 9.5 per l’IRAP (valore aggiunto tipo reddito), comunque due modi di guardare la stessa realtà economica. [↑](#footnote-ref-326)
327. ) Inoltre spesso la perdita, come risultato di bilancio, è successiva alla remunerazione del socio in qualità di amministratore delegato, o di portatore di un prestito obbligazionario. [↑](#footnote-ref-327)
328. ) E' per quest'ultimo, non per il reddito immediato, che si attiva l'imprenditore. Il titolare di un’industria in perdita, invece, non presta il proprio lavoro organizzativo per trarre un reddito nell’immediato, ma per salvaguardare il proprio patrimonio, espresso dal relativo “valore di avviamento”. [↑](#footnote-ref-328)
329. ) E’ un’altra prospettiva per cogliere la differenza tra lavoro indipendente e organizzazioni pluripersonali, filo conduttore del testo. [↑](#footnote-ref-329)
330. ) I cui comportamenti si omogeneizzano, anche se qualcuno, più cauto, investirà in tranquillità fiscale, e qualcuno più spregiudicato privilegerà il proprio tenore di vita, come spiegato al par.4.2 sull'"evasione di sopravvivenza". [↑](#footnote-ref-330)
331. ) E’ diverso quando viene meno la sede fissa, come spiego sul post “il ritorno dei mercatini” in wwwgiustiziafiscale.com. [↑](#footnote-ref-331)
332. Sulla quale hanno invece meno impatto le imposte minori di cui al capitolo decimo, che sono come tali un costo, quali le imposte di registro, di bollo, doganali, patrimoniali sugli immobili (IMU) etc.. [↑](#footnote-ref-332)
333. ) In modo da non essere esposti a facili e strumentali denunce dei dipendenti per c.d. “lavoro nero”. [↑](#footnote-ref-333)
334. ) Riducendo il costo del lavoro, in una “convergenza d’interessi” che è uno dei motivi per cui, nelle statistiche dei redditi di lavoro dipendente dichiarati, c'è una frequenza, a prima vista anomala, di importi modesti. [↑](#footnote-ref-334)
335. ) Questa forma di evasione aziendale è in realtà una complicità in una evasione altrui, punibile con le categorie logiche della ricettazione, quando cioè l’acquirente non poteva non prevedere, visto il prezzo e altre circostanze dell’operazione, il mancato versamento dell’IVA da parte del fornitore. [↑](#footnote-ref-335)
336. ) Sulle quali vedasi ampiamente par.5.11. [↑](#footnote-ref-336)
337. E' un altro caso di “evasione aziendale”, in cui l’organizzazione “paga” per essere avvantaggiata o “non sfavorita”. [↑](#footnote-ref-337)
338. ) Problema fondamentalmente empirico, cioè giuridico, ma non valoriale, nel senso precisato al par.5.8. Cioè consumi, patrimonio, redditi, nelle loro varie componenti positive (ricavi) e negative (costi). [↑](#footnote-ref-338)
339. ) Regole, principi e valori s’intrecciano in un insieme fluido, spesso denominato ”sistema”, diversamente puntualizzato sulle varie funzioni pubbliche; quindi, più che un “ordinamento giuridico” monolitico, presupposto da chi appiattisce il diritto sulla funzione giurisdizionale, abbiamo vari “sistemi di settore”, relativi alle varie funzioni pubbliche, tra cui quella tributaria, collegati da principi e valori comuni di teoria generale, che formano un nucleo importante del diritto come “studio per tecnici”. [↑](#footnote-ref-339)
340. ) L’”interpretatio”, insomma, c’è sempre, sia nel giudizio di fatto sia in quello di diritto, e il brocardo “in claris non fit interpretatio” non è sbagliato, ma è un ammonimento al delegato (par.1.3), a non usare ipocritamente l’interpretazione per disattendere le indicazioni del delegante. [↑](#footnote-ref-340)
341. ) Qualsiasi regola con un filo logico è almeno in un caso di agevole applicazione, ma nessuna è così chiara da esserlo in tutti i casi possibili. Lo stesso vale per i valori, i principi, il sistema, e tutti i concetti del sapere umanistico sociale (par.4.7). [↑](#footnote-ref-341)
342. Queste definizioni hanno un’utilità nelle convenzioni internazionali, operanti in contesti socioculturali diversi. [↑](#footnote-ref-342)
343. ) Potrebbe essere lo stesso per il concetto di “patologia” ai fini del diritto sanitario, di “valore artistico” ai fini del diritto dei beni culturali etc. Il preconcetto che un concetto, per essere utilizzabile, debba essere accompagnato da una definizione valida per tutti i casi possibili porta al paradosso di dover definire tutto per poter definire qualche cosa. Si tende così alla situazione limite secondo cui “per sapere una cosa bisogna sapere tutto”, come se -per usare la parola “libro”- servisse una definizione in grado di indicarci in tutti i casi possibili se siamo di fronte a un libro oppure no; in questo modo, oltre ad avviarsi verso la pazzia, si sfocia nel sofisma secondo cui non si può *dire che una cosa è malvagia senza una precisa definizione di cosa sia il male*. Gli studenti ricorderanno manuali pieni di estenuanti dispute tra sostenitori di definizioni diverse, distinte solo sotto profili limitati, come disputa tra *sabiniani* e *proculiani* sul momento della nascita, oggi attualizzabile a proposito dell'inizio e la fine della vita (aborto, tutela degli embrioni, eutanasia ecc.). E’ un’esasperazione connaturata al diritto come tecnica casistica, ma nociva al diritto come studio sociale delle funzioni pubbliche di cui al par.1.3, perché semina dubbi anche sui concetti considerati più chiari nel linguaggio comune, come “giorno”, “notte”, “essere umano” o le espressioni del diritto tributario sostanziale, utilizzate in questo testo, come « bene immobile », dii solito ben determinato, ma dubbio se riferito a prefabbricati o piattaforme per la ricerca petrolifera. Per evitare infinite disquisizioni definitorie occorre accettare l’indeterminatezza del linguaggio, variabile a seconda del contesto. Non ci sono cioè termini precisi o imprecisi in sé, ma ogni termine può essere più o meno vago in concreto a seconda del fenomeno cui lo si riferisce. Invece di parlare di indeterminatezza, o convenzionalità del linguaggio, che sembra consentire di sostenere tutto e il contrario di tutto, vanno gestite le sfumature concrete dei significati, come nell’esempio di Luzzati, *La vaghezza* delle norme Giuffrè, 1990, pag. 6 sul concetto di “mucchio”; pur essendo sicuri che «un chicco di grano non è un mucchio e neppure due chicchi lo sono”, aggiungendo indefinitamente un chicco dopo l'altro, a un certo punto siamo altrettanto sicuri di trovarci di fronte a un mucchio, senza un confine preciso in cui si passa da “alcuni chicchi” a “un mucchio”. Ritroveremo al par.4.7, l’importanza metodologica di capire che il relativismo del linguaggio è conciliabile con la sua utilizzabilità univoca nella dialettica degli studi sociali. [↑](#footnote-ref-343)
344. ) La ricerca di reconditi significati di espressioni usate proprio per la loro ambiguità è alimentata dal preconcetto positivistico che la legge, o le sentenze, “insegnino”. Si ipotizzano quindi reconditi significati, cui legislatore e giudice non pensavano affatto, fino al punto da credere esistente tutto ciò che sia nominato dalla legge (se essa parlasse di animali fantastici, come l’ippogrifo o l’unicorno, il giurista “costruttivista” armerebbe spedizioni per cercarli chissà dove). [↑](#footnote-ref-344)
345. ) Che talvolta interpretano per prevedere il comportamento eventuale di pubblici uffici, ma nell’autodeterminazione dei tributi vi sono costretti, con conseguente rilevanza dell’interpretazione amministrativa, di cui al par.5.4. [↑](#footnote-ref-345)
346. ) Anche quando l’interprete fa riferimento a “valori”, non li caldeggia personalmente, ma se ne fa interprete, presentandoli come adeguatamente preesistenti nella società. In base a quest’insieme egli confronta comparativamente la solidità delle varie ipotesi interpretative ipotizzabili. [↑](#footnote-ref-346)
347. ) Si amplifica, con la determinazione degli imponibili attraverso la documentazione aziendale, un tema tecnico sorto nell’imposta di registro a proposito dei termini classici della contrattualistica, come “vendita”, «mutuo», «proprietà», «socio», «locazione» ecc.. [↑](#footnote-ref-347)
348. ) Anche quando i presupposti d’imposta di cui al par.1.8 sono determinati misurando rapporti giuridici questi ultimi regrediscono a elementi di fatto, secondo la *digressione degli atti in fatti* teorizzata già da Massimo Severo Giannini (Manuale di diritto amministrativo, Giuffrè 1970, I, pag.521) con esempi di diritto tributario a pag.522. [↑](#footnote-ref-348)
349. Si pensi alla tradizione storica di cui al par.1.4, alle odierne imposte doganali, alle determinazioni catastali, alla rilevanza del tenore di vita o delle caratteristiche materiali ai fini delle stime dei ricavi di cui al par.5.13. [↑](#footnote-ref-349)
350. Riferita talvolta a Benvenuto Griziotti e alla c.d. “scuola di Pavia”. [↑](#footnote-ref-350)
351. ) Si tratta di un comportamento previsionale comune a tutti i settori del diritto, quando si trattano affari di un certa importanza, dove già gli accordi privati sono posti in essere con la consapevolezza degli effetti giuridici che ne deriveranno. [↑](#footnote-ref-351)
352. )Alterazione disapprovata anche nei contesti aziendali come indicato al par.3.8. [↑](#footnote-ref-352)
353. ) Si pensi alla complessiva situazione reddituale del soggetto, alle sue controparti, agli eventi futuri etc., secondo le “simmetrie fiscali” di cui al par.3.12. [↑](#footnote-ref-353)
354. ) Nel senso che il risparmio di imposte non è certo un punto di forza a sostegno a una certa interpretazione, anzi ne è un punto di debolezza, indebolendone la genuinità, legittimando il sospetto che sia sostenuta per convenienza, mentre l’interpretazione, in quanto tale, si legittima proprio in quanto imparziale, come indichiamo nel testo. [↑](#footnote-ref-354)
355. ) La pubblica opinione, istintivamente, quando parla di evasione, pensa a eventi non registrati o altre alterazioni della realtà materiale. [↑](#footnote-ref-355)
356. ) Questo anche quando tale inquadramento comporta l'omessa dichiarazione, ritenuta non dovuta in base all’interpretazione adottata. Ad esempio, se si ritiene di non essere soggetti passivi IVA, non si effettua la fatturazione, se si ritiene di essere residenti all'estero non si presenta la dichiarazione (par.7.19). [↑](#footnote-ref-356)
357. Torneremo al par.5.18 su altri esempi di queste contestazioni inutili e sui motivi che, nel pubblico dibattito, le innescano. [↑](#footnote-ref-357)
358. ) I Grandi contribuenti sono poche migliaia, ma assorbono gran parte delle energie amministrative (si veda il par.5.17 ss., nonché il paragrafo 5.2, sulla geografia dei controlli tributari).. [↑](#footnote-ref-358)
359. ). Nell’espressione “abuso del diritto”, si sottintende il diritto nel senso “oggettivo”, cioè sistema di regole di cui viene fatto un uso distorto e che in questo senso viene *aggirato* (frode alla legge). [↑](#footnote-ref-359)
360. ) L’etimologia dell’elusione (da "ludus"- gioco) è proprio quella di “prendersi gioco” dello spirito del sistema, con uno stratagemma formalmente rispettoso delle regole, come nella leggenda del Ponte di San Colombano, costruito dal Diavolo a patto di avere in suo potere il primo essere vivente che ci fosse passato sopra: l’astuto monaco irlandese fece transitare sul ponte un cane rabbioso, cosicché Belzebù dovette tornarsene all’inferno con le pive nel sacco. Se il patto avesse parlato dell’anima del primo essere vivente, il Diavolo avrebbe potuto eccepire che il cane è privo di anima, contrastandone l’elusione in via interpretativa (si ritrova qui l’inadeguatezza nella costruzione normativa indicata nel testo). [↑](#footnote-ref-360)
361. ) L’espressione “circumvenit” anticipa il concetto di “aggiramento” presente per molto tempo nella nostra legislazione antielusiva di cui all’art. 37-bis d.P.R. 600. [↑](#footnote-ref-361)
362. ) Dapprima si è trattato di una clausola generale applicabile ad ampie tipologie di operazioni societarie, iniziando dall’art.10 della legge 408 del 1990, sostituito dall’articolo 37 bis del decreto sull’accertamento delle imposte sui redditi, poi riformulato e collocato nello statuto del contribuente (par.2.1) come articolo 10 bis. [↑](#footnote-ref-362)
363. ) Si tratta di sentenze intervenute nel 2008 su operazioni del 1992, formalmente estranee alla sfera applicativa delle regole antielusive allora vigenti. [↑](#footnote-ref-363)
364. ) E’ un po’ come se tutte le soluzioni interpretative più vantaggiose per il contribuente fossero utilizzabili “sotto condizione” di esservi forzati da motivazioni extratributarie. Scatta così il paradosso del romanzo surreale americano Comma 22 , *i pazzi possono chiedere di essere esentati dalle missioni pericolose, ma chi chiede di essere esentato dalle missioni pericolose non è pazzo.* Riferito all’elusione suonerebbe “il contribuente ha diritto di usare il regime fiscale più vantaggioso tra quelli che l’ordinamento gli offre, ma se lo fa elude, salve ineffabili ragioni economiche”. [↑](#footnote-ref-364)
365. ) L’ufficio tributario può sempre alludere facilmente, vista la complessità delle vicende economiche sottostanti, a modi per realizzare l'obiettivo anche senza il vantaggio tributario. [↑](#footnote-ref-365)
366. ) Spesso, per limitare a priori espedienti elusivi, la legislazione subordina a rigide condizioni “di genuinità” determinati meccanismi di determinazione degli imponibili, ad esempio sul coordinamento tra tassazione di soci e società (par.7.17), sulla deduzione degli interessi passivi (par.7.10), oppure sul riporto delle perdite in caso di fusione o altre operazioni straordinarie (par.7.20). Il contribuente può dimostrare l’assenza, in concreto, dei vantaggi fiscali indebiti e quindi evitare le suddette penalizzazioni, che li presupponevano in astratto. [↑](#footnote-ref-366)
367. ) Il “nero” in questi casi c’è già stato perché la ricchezza è già stata sottratta al fisco; essa però è ancora nella disponibilità dell’azienda per eventuali operazioni "sotto copertura" a partire dai già indicati “fuori busta” ai dipendenti, fino ai prelievi da parte de titolare. [↑](#footnote-ref-367)
368. ) Per questo spesso molti interpongono un finanziamento bancario, magari garantito dalle risorse in precedenza evase. [↑](#footnote-ref-368)
369. ) Ciò non solo e non tanto per l'uso di "paradisi fiscali" , ma anche per la normale tendenza degli stati ad esercitare in via esclusiva la sovranità tributaria nel proprio territorio, attraendo in esso ricchezza. Il trasferimento all’estero della ricchezza evasa in un altro paese è gradito al paese in cui viene trasferita. [↑](#footnote-ref-369)
370. ) Si tratta della fatturazione estera di ricavi effettivi, o della fatturazione dall’estero di costi fittizi o gonfiati, secondo le metafore di cui al par.3.7 e 3.13, sulla ricchezza tolta “da sopra” o “da sotto”. [↑](#footnote-ref-370)
371. ) Dal lato dei costi abbiamo la sovrafatturazione degli acquisti, in genere verso società estere facenti capo, nell’ombra, al titolare dell’azienda italiana acquirente, come rilevato al par.3.7 sul “cinese finto”. Dal lato dei ricavi avremmo analoga società estera con cui tratterebbero i clienti esteri, e cui la società italiana venderebbe a prezzo inferiore, tenendo all'estero margini di guadagno. In entrambi i casi le somme accumulate nella società estera interposta sarebbero poi a disposizione del titolare o di chi per lui; non c'è quindi una ricchezza evasa e poi "portata all'estero", in un momento successivo, ma una ricchezza che si forma direttamente all'estero nel momento stesso dell'evasione, nei modi indicati sopra e nel testo. [↑](#footnote-ref-371)
372. ) Ne deriva cioè l'occultamento al fisco di redditi a fronte della formazione di capitali all'estero. Ripetiamo che il caso principale riguarda varie forme di interposizione di società estere, di diritto o di fatto riconducibili al titolare dell’azienda italiana controparte, sulle quali "stornare" parte dei redditi, sottraendoli al fisco. [↑](#footnote-ref-372)
373. Come ancora sensazionalisticamente mostrano i servizi di tanti talk show. [↑](#footnote-ref-373)
374. ) I costi sono indizio di ricavi anche per attività di servizi o di trasformazione: se ad esempio la farina e lo zucchero di una fabbrica di biscotti sono acquistati “in bianco”, senza però adeguati corrispondenti ricavi, l’istintiva spiegazione sono vendite non registrate. [↑](#footnote-ref-374)
375. In questa misura ha senso la battuta secondo cui "le tasse si pagano sui costi", nel senso che i costi impossibili da nascondere (compensi agli addetti, locazioni, utenze, materie prime visibili) impongono la registrazione di un pari ammontare di ricavi, e sono un indice del valore aggiunto, insomma un elemento di visibilità della ricchezza, propria e altrui. [↑](#footnote-ref-375)
376. ) Cioè “business to business” (b2b) come evidenziato al par.1.8; l’IVA costituisce infatti un esborso, per il consumatore, cui non corrisponde un ricavo per il fornitore, con un “cuneo fiscale” (infra) i due soggetti. [↑](#footnote-ref-376)
377. ) Qualcuno registrava fatture fittizie “ai soli fini IVA”, stornandole poi ai fini del reddito, comunque ridotto per via dei costi “fuori IVA”, come i già indicati stipendi, interessi passivi etc [↑](#footnote-ref-377)
378. ) Il fornitore deve quindi in questi casi emettere fattura, la cui mancata registrazione da parte dell’emittente rischia di essere individuata per le segnalazioni del cliente. [↑](#footnote-ref-378)
379. ) Cioè, secondo le formule indicate al par.3.7 “togliendo ricchezza da sotto”. [↑](#footnote-ref-379)
380. ) Una deduzione dei consumi si giustifica per motivi sociali o segnaletici “antievasione”, indicati al par. 9.3. [↑](#footnote-ref-380)
381. ) Si pensi all’imponibilità di redditi di portinai, colf e badanti, come pure –su scala molto più ampia – per tutti gli stipendi dei pubblici impiegati o per i canoni delle locazioni abitative. [↑](#footnote-ref-381)
382. ) Vedasi ad esempio le plusvalenze dei “privati non imprenditori”, di cui al par.8.6. [↑](#footnote-ref-382)
383. ) Il caso è spesso collegato alle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, che per motivi di semplicità creano le “doppie esenzioni” di cui al par. 7.18. [↑](#footnote-ref-383)
384. ) Si pensi ad esempio alle mense aziendali o altri benefici collaterali ai redditi di lavoro dipendente par.8.3. Si pensi anche alle deduzioni di costi quando la controparte, come appena rilevato sopra per i privati non imprenditori, realizza ricavi in tutto o in parte non imponibili. [↑](#footnote-ref-384)
385. ) Si pensi al conseguimento diretto del reddito, ovvero attraverso l’interposizione di società o altri enti, nel qual caso scattano i coordinamenti di cui al par.7.17. diretti ad evitare mutamenti di carico tributario. [↑](#footnote-ref-385)
386. ) Si pensi all’assoggettamento a “imposte sostitutive volontarie”, con aumento dei valori fiscalmente riconosciuti di riferimento (par.7.13). Vistose asimmetrie fiscali sono oggi previste anche in caso di fallimento e procedure assimilate, come indicato al par.7.21. [↑](#footnote-ref-386)
387. ) Conferme si trovano anche al paragrafo 7.13 sui valori fiscalmente riconosciuti, al par.9.1 sul “riporto delle perdite” e 7.20 sulle operazioni straordinarie.. [↑](#footnote-ref-387)
388. ) Quando invece i clienti sono aziende organizzate o enti pubblici, segnalano i fornitori al fisco, nei modi di cui al par.3.6. [↑](#footnote-ref-388)
389. ) Ho tenuto conto anche di chi è privo di una struttura esteriormente visibile e stabile, operando totalmente "In nero", nelle variegate ipotesi di cui al par.3.15. In questi casi l’azienda sussiste solo nel senso "materiale" indicato al par.3.1, come attrezzature, merci, rapporti giuridici etc..; vedremo al par.7.5 che un fabbro è considerato fiscalmente imprenditore, mentre non è tale un industriale dell’acciaio, operante tramite una o più società (par.3.1 sul “capitalismo familiare”, le aziende e le società). [↑](#footnote-ref-389)
390. ) Per professionisti e artisti la contabilità è anche civilisticamente esclusa quali che siano le loro dimensioni organizzative; ad esempio un grande studio legale o di architettura non vi è civilisticamente soggetto, a prescindere dalle dimensioni, mentre ai fini tributari la contabilità è comunque prevista (par.8.1). [↑](#footnote-ref-390)
391. ) La contabilità è invece solo una sovrastruttura, che segue lo sviluppo economico dell’attività, ma non lo può certo provocarlo. Un venditore ambulante con una contabilità maniacale resta sempre un venditore ambulante, e la crescita è trainata dalle dimensioni produttive e commerciali, come si addice ad attività tenute assieme dal prodotto (par.3.1). Sull’inutilità di quest’adempimento, va segnalata, rispetto al silenzio generale, l’intuizione di Tremonti-Vitaletti, La fiera delle tasse, Il Mulino, 1991, 191. [↑](#footnote-ref-391)
392. ) Rispetto alla stravagante “contabilità fiscale” di cui al paragrafo precedente, che paradossalmente mette in ombra la naturale (e tradizionale) determinabilità solo valutativa, e per ordine di grandezza, di ricavi e redditi di questi operatori. [↑](#footnote-ref-392)
393. ) Cui si aggiunge anche il micro-commercio al dettaglio, in forma fissa o ambulante, gestito solitamente da immigrati. In entrambi i casi anche il sequestro della merce, se non effettuato in modo ricorrente, è privo di adeguata capacità dissuasiva, rispetto a soggetti privi di altri beni espropriabili. [↑](#footnote-ref-393)
394. ) La tassazione della prostituzione indipendente ricorre spesso nel pruriginoso sensazionalismo mediatico (par.4.4 in fine), ma pone problemi del tutto analoghi ad altre attività senza sede fissa, come appunto l'idraulico, che però fa meno *audience*. Sul piano della determinazione degli imponibili, la modalità più adatta per tassare entrambi è l'organizzazione pluripersonale, come preciso in fondazionestuditributari, sul post Tassazione attraverso le aziende e prostituzione: armare casini o riaprirli?. [↑](#footnote-ref-394)
395. ) Si tratta delle attività, senza sede fissa, siano esse tradizionali o “postindustriali”, descritte al par.3.15; qui la mancata visibilità materiale, unita a redditi effettivi modesti, spinge a operare totalmente “in nero”, come clandestini fiscali, contando sulla propria ridotta individuabilità. [↑](#footnote-ref-395)
396. ) Mi riferisco ai B&B o ai trasportatori che usano organizzazioni online come Booking.com, Airbnb, UBER etc.. Internet disintermedia i commercianti tradizionali, e consente attività economiche individuali al consumo finale, tipo “negozi virtuali”. [↑](#footnote-ref-396)
397. Il reddito di questi secondi lavori è spesso nascosto al fisco proprio perché coperto dal primo lavoro “palese”, che risponde in prima battuta alle domande sull’occupazione e la sussistenza degli interessati. [↑](#footnote-ref-397)
398. ) Magari attraverso appositi network via internet. [↑](#footnote-ref-398)
399. ) Cui possono invece accedere più facilmente i lavoratori subordinati. [↑](#footnote-ref-399)
400. ) Nell’albo dei commercialisti è confluita la categoria professionale dei ragionieri professionisti, cui vanno aggiunti consulenti del lavoro, “periti tributari”, centri d’assistenza di associazioni di categoria e un cert numero di avvocati. [↑](#footnote-ref-400)
401. Questa scenetta http://video.repubblica.it/webseries/non-c-e-problema/non-c-e-problema-cosi-luca-perse-la-verginita-fiscale/217227/216423 esprime la già indicata volgarizzazione secondo cui il commercialista sarebbe depositario di chissà quali trucchi per evadere. [↑](#footnote-ref-401)
402. Alcuni episodi di consulenza, diciamo così, spregiudicata, possono individuarsi digitando su google le parole “Mythos Archè”, “Lista Pessina” e uno studio di nome “Mazzieri e Pambianchi” , che diede lo spunto a un mio post *Professionisti "mazzieri dell’evasione"? Probabilmente sono pochi* in wwwfondazionestuditributari.com. [↑](#footnote-ref-402)
403. ) Come ai tempi in cui i bambini italiani verso il mese di maggio si sentivano dire di non fare confusione perché *papà sta facendo la dichiarazione delle tasse* genitori, nel mese di maggio, preparavano da soli la dichiarazione dei redditi, senza supporti informatici e frequenti errori aritmetici, prima che giuridici. [↑](#footnote-ref-403)
404. ) Il video “*campagna per la salvaguardia del commercialista*” dà l’idea delle combinazioni tra inadeguatezza del compenso professionale o dell’assistenza fornita, la cui sintesi si ritrova nella formula che vidi nello studio di un commercialista“*se il cliente paga come dico io, io lavoro come dice lui, ma paga come dice lui allora io lavoro come dico io*”. [↑](#footnote-ref-404)
405. ) Anche le aziende medio-grandi sono sempre più riluttanti a pagare consulenti solo per adempimenti di routine (*compliance*). [↑](#footnote-ref-405)
406. ) La pubblica opinione preindustriale era composta da ristrette è*lite* militari, religiose e mercantili, libere dai bisogni di sussistenza, come negli affreschi dei Lorenzetti nel Palazzo pubblico di Siena “allegoria del buono e del cattivo governo”. Quando il vertice politico diventava troppo stravagante, questi stessi circuiti se ne liberavano, come nella divertente satira visibile digitando *Woody Allen Rivoluzione a Bananas*, su youtube. [↑](#footnote-ref-406)
407. ) Una divertente metafora della tendenza italiana a “improvvisarsi esperti” è visibile su youtube digitando “sarchiapone” e nei video “gara di canoa” e “inferno italiano”. [↑](#footnote-ref-407)
408. ) Con quest’espressione Guicciardini indicò, dopo gli entusiasmi del rinascimento, il riflusso sulla sfera personale, disincantata e non cooperativa, come nell'aforisma "governare gli italiani non è difficile, è inutile", o nel video “Lo sfogo di Pasquale Ametrano-Carlo Verdone” su youtube. [↑](#footnote-ref-408)
409. ) Secondo l’ancestrale tendenza a considerare le disgrazie (siccità, epidemie, carestie etc) come punizioni soprannaturali per ipotetiche “colpe” di qualcuno, dagli untori di manzoniana memoria ai grandi evasori o inversamente alla rapacità del fisco, nel nostro piccolo di tributaristi. L’ultimo dei capri espiatori siamo “noi stessi”, con la tendenza autorazzista a definirci “carenti di senso civico”, su cui par.4.5. [↑](#footnote-ref-409)
410. ) Espressione con cui l’analisi economica del diritto definisce le necessità di accordo per raggiungere un certo risultato. [↑](#footnote-ref-410)
411. ) La definizione si spiega con lo *ius positum* cioè i comandi posti (imposti) da qualche autorità. [↑](#footnote-ref-411)
412. ) Particolarmente importante, ripetiamo dai parr.1.3 e 2.1, per la funzione giurisdizionale. [↑](#footnote-ref-412)
413. ) Titolo dell’opera di Kelsen poi criticata da chi enfatizza il ruolo dei giudici rispetto a quello della legge, oscillando tra l’autorità politica e quella tecnica, senza esaminare il diritto come studio sociale delle pubbliche funzioni in generale, non solo di quella giurisdizionale. [↑](#footnote-ref-413)
414. ) La nascita di quest’obbligazione dal presupposto del tributo ovvero dagli atti di controllo degli uffici tributari fu oggetto di un’estenuante disputa estintasi per consunzione, su cui il mio post *l’obbligazione tributaria:dietro le polemiche estinte per consunzione* in wwwfondazionestuditributaricom.. [↑](#footnote-ref-414)
415. ) Mentre è del tutto normale che le funzioni, nel nostro caso la determinazione degli imponibili, come oggetto economico del diritto tributario (par.1.8), siano prive di riscontro -proprio in quanto “scientifiche”- in materiali normativi elaborati con finalità di governo, recependo l’eventuale confusione sottostante (par.2.4). [↑](#footnote-ref-415)
416. ) Accanto al contorto tecnicismo casistico riemerse il tradizionale filone economico-politico sulla “giustizia fiscale” con scritti di un certo fascino, come Tremonti, la Fiera delle Tasse, il Mulino, 2003, e successive insistenze su *new properties* e *finanziarizzazione*, prima assecondata poi demonizzata; meno accattivanti invece Gallo, Le ragioni del fisco, Il Mulino, 2010, Giovannini, Il re fisco è nudo, F. Angeli, 2016; Boria, Lo stato impossibile, Cedam, 2013, corredato persino di progetti di una nuova costituzione su tutti gli aspetti della società. Anche nella migliore prospettiva (Stevanato, *La giustificazione sociale dell’imposta*, Il Mulino, 2014) passa inevitabilmente in secondo piano la giuridicità della funzione tributaria come specificazione delle astrazioni economiche di cui al par.1.8. [↑](#footnote-ref-416)
417. ) Con luoghi comuni, giri di parole e frasi fatte, dietro le quali torna l’irrisolto ed esorcizzato rapporto tra studi sociali e discorsi di senso comune, su cui par.4.7. [↑](#footnote-ref-417)
418. ) Si tratta della versione giuridica delle espressioni vagamente in tema per disorientare l’interlocutore, le c.d. *Supercazzole* (ormai sul dizionario Zingarelli) che intrecciano espressioni incomprensibili ad allusioni disorientanti per l’interlocutore, come "*vicesindaco*" parlando col vigile urbano, "*dominus vobiscum*" col parroco, "*cappelle e fuochi fatui*" col custode del cimitero, "*pentolone*" col cuoco, “ *trazione*" con l'ortopedico; analoghi sono i generatori automatici in rete di frasi solo apparentemente in tema come sandrodiremigio.com/giochi/generatore\_frasi\_senza\_senso.htm. o meglio *vagamente in tema.* [↑](#footnote-ref-418)
419. ) Anzi, una critica di merito legittima questi scritti, presupponendone un senso logico, ed infatti davanti alle critiche l’autore chiede di dirgli “dove ha sbagliato”. La richiesta è sostanza provocatoria in quanto il problema non è di errori, ma di senso, come notava secoli fa Jhering (*Serio e faceto nel diritto*, edizione Sansoni 1954, pag.121) sugli scritti destinati solo a *sfondare le porte delle università*. [↑](#footnote-ref-419)
420. ) Con reazioni tipo “*lo fanno in tanti perché lo dici solo a me, che cosa ti ho fatto, ce l’hai con me,* etc.etc. [↑](#footnote-ref-420)
421. Lupi, *Valutazione dei saperi e diritto, tra tecnica e scienza sociale delle pubbliche funzioni*, in Innovazione e diritto, scaricabile online, n.4 del 2017. [↑](#footnote-ref-421)
422. ) Anche chi scrive veniva invitato, in gioventù, da accademici ritenuti “raffinati studiosi”, a non precisare il proprio pensiero, mantenendosi il più possibile allusivo e paludato. [↑](#footnote-ref-422)
423. Su questo riflesso espositivo-letterario del sapere umanistico-sociale par.4.7. [↑](#footnote-ref-423)
424. ) Dove ci si preoccupava solo della riproduzione universitaria dei propri “geni", dove il virgolettato è d’obbligo, visto il predominio della scientificità esteriore. Alcuni mesi dopo la prima edizione di questo libro, le diagnosi che già vi erano presenti, sono state confermate dalle inchieste sui concorsi universitari nella materia, con documenti ufficiali facilmente reperibili. Al di là contingenze e personalismi, tutto viene dalla mancanza di collante scientifico, come spiego nel video su youtube dal titolo “Cattedropoli abuso del potere dei saperi e magistratura penale”. Per ulteriori riflessioni propositive sul tema cfr par.4.7. [↑](#footnote-ref-424)
425. ) Vedi su Giustiziafiscalecom il post *Evasione fiscale: se ne occupano tutti eccetto i professori*. Nessuno impegna tempo e fatica a contrastare la scientificità esteriore dell’accademia, ma semplicemente vi si sostituisce, ed anzi paradossalmente tenta di penetrare nell’accademia, per l’immagine che essa ancora può dare, come il patrocinio a convegni, contratti di insegnamento, articoli sulla stampa, docenze in *master* e simili. [↑](#footnote-ref-425)
426. ) Per questo il professionista legale non viene visto come studioso sociale, ma come conoscitore di leggi per risolvere casi singoli. L’avvocato ha un’immagine *non scientifica*  già dall’*Azzeccagarbugli* di manzoniana memoria, al video “avvocato e contadino”, a quello *un mondo senza avvocati*. [↑](#footnote-ref-426)
427. ) Si veda il par.4.7 sull’importanza della comunicazione nel sapere umanistico sociale, mentre il professionista non è certo un comunicatore, neppure verso altri professionisti, così come un ragazzo non sarebbe capace di redigere un libro per ragazzi. Il denominatore comune degli autori di estrazione professionale è solo il (legittimo) desiderio di visibilità come esperti, per vendere servizi professionali. [↑](#footnote-ref-427)
428. ) Rovesciando l’aforisma di Kurt Lewin secondo cui “non c’è nulla di più pratico di una buona teoria”, le confuse spiegazioni sociali della funzione tributaria peggiorano la tecnica nel settore. Anch’essa si svuota di senso, fino al limite in cui *ognuno si capisce da solo* e l’autoreferenzialità professionale, con la morte del pensiero, si aggiunge a quella accademica di cui al par.4.3. [↑](#footnote-ref-428)
429. ) Abbiamo visto al par.4.1 e 2.4 che le autorità politiche non propongono spiegazioni, ma se del caso persuasioni finalizzate al consenso sui loro programmi. [↑](#footnote-ref-429)
430. ) Istituzioni autorevoli, come magistratura, consiglio di stato, forze di polizia, Banca d’Italia, si sono inserite, assieme ai giornalisti, nell’interlocuzione sociale, riempiendo i vuoti di accademie sempre più autoreferenziali. Di esse ci sarebbe invece più bisogno per un proficuo rapporto tra potere e sapere, che deve riuscire a essere “socialmente convincente”. [↑](#footnote-ref-430)
431. ) La confusione di frasi incomprensibili, ma allusive, come la scientificità esteriore,, diminuisce il controllo sociale ed agevola l’esercizio incontrollato del potere, essendone uno strumento, come nel video *Atreyu Gmork e il nulla*. Nel diritto, infatti, secondo una felice espressione di Cordero, *esiste un monopolio delle cabale, contano solo le parole uscite di bocca a gente segnata* (quarta di copertina di Riti e Sapienza del diritto, Laterza, 1981). La confusione facilita formalismi, possibilità di irrigidirsi dietro stereotipi vagamente in tema, o lasciar correre, come emerge in frasi tipo "lo sa che io se voglio posso rovinarla"? Nella confusione riemergono, presso i detentori di poteri, gli atteggiamenti evocati da Giuseppe Gioacchino Belli nel sonetto *Li soprani der monno vecchio* (i sovrani del mondo antico), visibile su youtube, digitando “io sò io e voi non siete un cazzo”, o i timori di Charlie Brown che perde il libro della biblioteca e scrive“*Quando un uomo lotta contro una istituzione è sempre l’istituzione che tende a prevalere*”. [↑](#footnote-ref-431)
432. ) Cfr anche par.4.1 su questa carenza di formazione sociale , confermata dalla passività con cui gli esponenti del capitalismo familiare si sono fatti definire “capitalisti”, sottovalutando il proprio ruolo organizzativo. [↑](#footnote-ref-432)
433. ) Cioè provviste di quel filo logico spesso smarrito dagli studi sociali (par.4.3 e par.4.7), il che incoraggia un’opinione pubblica esuberante (par.4.1) a dire la propria, all’insegna dell’”allora sono capace anch’io”; la confusione che ne deriva paralizza la funzione tributaria, come vedremo al par.5.3. [↑](#footnote-ref-433)
434. ) La funzione tributaria è molto gettonata in quanto riguarda tutti personalmente ed offre spunti politico-economici (par.1.7); [↑](#footnote-ref-434)
435. ) Gli inneschi sono di solito l’evasione, l’instabilità normativa, le aliquote, i paradossi legalistico-burocratici, su cui tutti buttano lì qualche spunto, anche sensato, ma riduttivo. Tutti dicono la loro nella breve finestra temporale in cui sono interessati o coinvolti sul tema, finchè non sono assorbiti da altre priorità, con risposte “all’italiana”, creative, immaginifiche, ma anche improvvisate, secondo lo spontaneismo di cui al par.4.1; un noto giornalista, durante un talk show, mi chiese quale fosse un paese fiscalmente efficiente e mi suggerì di risolvere il problema dell’evasione copiandone le leggi tributarie, a conferma della confusione tra leggi, diritto e istituzioni. [↑](#footnote-ref-435)
436. ) Le aliquote sono una delle variabili dell’adempimento fiscale, formalizzate in modelli economici di cui al par.1.5 (Allingham e Sandmo) secondo cui il grado di adempimento fiscale dipende da aliquote, attività degli uffici tributari e sanzioni. [↑](#footnote-ref-436)
437. ) Si tratta degli operatori economici di cui ai par.3.13, controllabili mediante una stima per ordine di grandezza basata sulle caratteristiche fisico-economiche della propria attività (piccoli commercianti, albergatori, ristoratori, prestatori di servizi fisicamente localizzabili, come meccanici, garagisti e simili). [↑](#footnote-ref-437)
438. ) E’ insomma controproducente fronteggiare l’evasione degli imponibili sfuggenti, relativamente minoritari, diminuendo le aliquote generali, applicabili a tutti. [↑](#footnote-ref-438)
439. ) Cui si collega la sopravvalutata teoria sociologica del c.d. “familismo amorale” e l’autocommiserazione da bar del “*beh che vuol fare, signora mia, siamo italiani.* [↑](#footnote-ref-439)
440. ) A queste spiegazioni “moralistico-lombrosiane”, sull’evasore per tendenza congenita, sono riconducibili anche le accuse di concorrenza sleale, secondo cui esso non rispetterebbe neppure i propri stessi **valori** di “libero mercato” e “competizione"; abbiamo visto invece al par.3.8 che i comportamenti tendono a omogeneizzarsi, a parità di caratteristiche aziendali, e che la “concorrenza sleale da evasione” è peculiare a specifici settori, come le “frodi IVA” di cui al par.7.3. [↑](#footnote-ref-440)
441. ) L’intuitiva unitarietà del senso civico risulta anche da tutto il testo (par.3.8 sui “fuori busta”) oltre che dal senso comune sui “secondi lavori” fiscalmente non dichiarati, dall’assenteismo, e dai vantaggi collaterali dell’impiego, fino alle mance, alla corruzione (par.5.11). Incolpare i contribuenti dell'evasione è come addebitare ai malati le disfunzioni della sanità, agli studenti quelle della scuola o ai passeggeri quelle dei trasporti. Sorprendente che questa spiegazione sia palesata da professori ordinari di diritto tributario come Fichera, Le belle Tasse, edito da Einaudi e utile solo ad alimentare l’opposta e più diffusa narrazione dal titolo “*Un bambino mi ha chiesto cosa sono le tasse e io per farglielo capire gli ho mangiato l'82% della sua merendina. Più tardi ho visto che la seconda merendina l'ha mangiata di nascosto da me. Gli ho detto che è un EVASORE e che come Sanzione deve darmi il 200% dell'82% della merendina evasa, più gli interessi. Ma merendine non ne ha più. Gli ho detto che domani gli mando EQUIPAPA' a sequestrargli i giochi se non mi versa la Sanzione. Ha pianto tutto il giorno e non ha più mangiato merendine creando disperazione in chi le produceva costringendolo a chiudere negozio. Il bimbo senza merendine è diventato irascibile, smagrito e non mi ascolta più. Quello del negozio si è suicidato*. [↑](#footnote-ref-441)
442. ) La percezione della propria visibilità fiscale è minore per gli operatori senza sede fissa, come l’idraulico e gli altri di cui al par.3.15. Se costoro dichiarano meno degli operatori in sede fissa non è per minor senso civico, ma per consapevolezza di una minore visibilità fiscale e per la consapevolezza di avere meno da perdere, anche per una situazione nel complesso più precaria, senza avviamento da salvaguardare. [↑](#footnote-ref-442)
443. ) Una declinazione “per categoria economica” dell’*autorazzismo* di cui alpar.4.1, mentre i confronti internazionali confermano che per la determinazione dei tributi nessuno è patriota (aforisma di George Orwell); studi economici recenti confermano che persino paesi con forte senso civico, e scarsissimo contante (par. 5.16), hanno notevoli quote di imponibili non registrati. [↑](#footnote-ref-443)
444. ) Questa chiave di lettura è smentita sia dal suddetto elevato tasso di adempimento degli “autonomi” sia dal loro numero (tra l’altro in aumento, par.3.15), che rende improponibile politicamente questa soluzione, come anticipato al par.4.2 ed esposto al par.4.6.. Sull’inidoneità, oltre certi limiti, dello strumento sanzionatorio vedi già par.1.5, e quindi par.6.13-6.14. [↑](#footnote-ref-444)
445. ) Questa forzatura ricorda quella di *esportare la democrazia* in contesti tribali e feudali [↑](#footnote-ref-445)
446. ) Accreditate mediaticamente (par.3.16), anche come strumento antievasione. [↑](#footnote-ref-446)
447. ) Così come il *Golem* della mitologia yiddish doveva difendere gli ebrei dalle persecuzioni, il computer dovrebbe esportare la contabilità dove mancano le aziende, difendendo la società contro i *malvagi evasori ,* capro espiatorio delle calamità sociali (par.4.1). [↑](#footnote-ref-447)
448. Vedremo al par.5.16 in quale misura la difficoltà di determinare contabilmente la ricchezza nascosta al fisco in sede di controllo (par.5.9) spinga a presunzioni legali vessatorie, ma comode per gli uffici tributari, soprattutto in tema di versamenti e prelevamenti bancari. [↑](#footnote-ref-448)
449. ) Per una satira in musica consiglio di digitare su youtube Checco Zalone, La prima repubblica. [↑](#footnote-ref-449)
450. ) Gli evasori sono diventati il nemico esterno, il capro espiatorio cui addebitare gli insuccessi, secondo la scorciatoia tipicamente italiana indicata nella lunga nota al par.4.1. E’ nata così la lacerante divisione sociale tra “onesti e disonesti”, come pure il mantra dei “grandi evasori”, divenuto uno strumento di disorganizzazione aziendale (par.5.17 ss.) e quindi sociale (par.5.19). [↑](#footnote-ref-450)
451. ) Oggi si ironizza sulle “brigate Rolex”, ma già Paolo Villaggio negli anni settanta del secolo scorso citava i figli di padri ricchissimi che si dichiaravano “*a sinistra del partito comunista cinese*”, capaci di pagare le imposte senza compromettere la villeggiatura a Capalbio. [↑](#footnote-ref-451)
452. ) Un approfondimento di studio sociale dovrebbe incrociare i dati delle dichiarazioni IRPEF, ove dove si vede che dallo 0,09 percento dei contribuenti (meno di 20 mila) viene oltre il 5 percento del gettito, con altri dati e percezioni sulla distribuzione della ricchezza. [↑](#footnote-ref-452)
453. ) Non è una battuta, ma il titolo di uno scorrevole volume di Stefano Livadiotti, dove ci si pone la domanda se gli evasori siano "ladri", latente nel dibattito pubblico e molto più valido, come studio sociale, dei contorti tecnicismi della pubblicistica universitaria, per non parlare della “scientificità esteriore”. [↑](#footnote-ref-453)
454. ) Sarebbe un po’ come chiamare l'istruzione “lotta all’ignoranza”, la sanità “lotta alla malattia”, l'ambiente “lotta ai rifiuti”, la protezione civile "lotta alle catastrofi", la viabilità “lotta al traffico”, lo sviluppo economico “lotta alla disoccupazione”. Tuttavia, nonostante la fine del comunismo, i problemi che ne erano alla base non sono mai stati serenamente discussi, né erano fronteggiabili mitizzando “mercato”, “liberismo” e “globalizzazione”. Su queste premesse è normale che i circuiti culturali orfani della *lotta di classe*, utilizzassero la *lotta all’evasione* come soluzione di ripiego. [↑](#footnote-ref-454)
455. ) Come archetipo di cultura popolare in merito suggerisco su youtube *Maurizio Mattioli Buona giornata.*. Posso assicurare per vita vissuta la discreta corrispondenza di questa satira alla realtà. [↑](#footnote-ref-455)
456. Sugli inconvenienti della trasformazione della *funzione pubblica di determinazione dei tributi* in retorica della *lotta all'evasione* vedi sopra e anche i paragrafi 5.3 e 5.7. [↑](#footnote-ref-456)
457. ) E di cui è espressione il mantra “Un bambino mi ha chiesto cosa sono le tasse” reperibile in rete e sopra commentato al par.4.5 sul *senso civico*. [↑](#footnote-ref-457)
458. ) Specie se dipendenti pubblici. [↑](#footnote-ref-458)
459. ) E quindi “riparato” da possibili rilievi fiscali per la protezione di un lavoro dipendente. [↑](#footnote-ref-459)
460. ) Questa dialettica, con tutte le sue sfumature, rispecchia il comportamento della politica rispetto alla pubblica opinione, ispirato alla vecchia canzone di Mina *sono come tu mi vuoi*, il che non coincide con quanto serve alla società nel lungo periodo. E’ curioso che le tendenze di opinione indicate nel testo, riflesso della mancanza di spiegazioni sociali della funzione tributaria, si intreccino, trovando equilibri variabili nei discorsi delle medesime persone, a seconda delle circostanze e delle convenienze. La spinta emotiva, tipica dello spontaneismo italiano di cui al par.4.1, a un giustizialismo sommario su casi lievi, si alterna con indulgenze plenarie di segno opposto, grazie alle quali anche i responsabili di evasioni molto spregiudicate la fanno franca. [↑](#footnote-ref-460)
461. ) Si pensi che la “lotta all’evasione” ricorre frequentemente, come indicato al termine del par.4.4, nelle stesse sedi in cui si critica il fisco; la formula “lotta all’evasione” ricorre persino sulle pagine del quotidiano di Confindustria, accanto agli appelli alla tutela del contribuente e alla riduzione della pressione fiscale, a conferma della schizofrenia collettiva indotta dalla mancata spiegazione d’insieme della determinazione della base economica cui commisurare i tributi (e quindi della funzione tributaria, cui accenniamo già dal par.1.3). [↑](#footnote-ref-461)
462. ) La politica cerca, in nome del consenso e della coesione sociale, di evitare lacerazioni tra categorie numerose di contribuenti, cioè dipendenti e autonomi, che poi sarebbe la guerra tra poveri indicata nel testo, visto il peso quantitativo di quella che al par.4.2 abbiamo chiamato “evasione di sopravvivenza”. [↑](#footnote-ref-462)
463. ) Non suscita molto consenso, tra masse impoverite di operai, impiegati e pensionati, accusare di evasione piccoli commercianti e artigiani; gli stessi dipendenti hanno parenti o amici dediti a queste attività, magari le svolgono loro stessi “in nero” e si rendono conto che -a parti invertite- farebbero lo stesso. Usare i piccoli commercianti e gli artigiani come capro espiatorio dell’evasione è quindi politicamente perdente, prima di tutto perchè non è giusto (par.4.2) e poi, cinicamente, perché sono troppi per essere usati in questo ruolo; verso di loro si produce quindi lo stallo politico secondo cui la fuorviante  *lotta all’evasione si dice ma non si fa*, come meglio spiegato al par.5.3.*.* [↑](#footnote-ref-463)
464. ) Se un governo avallasse esplicitamente l’evasione degli autonomi il rapporto si invertirebbe e il consenso guadagnato presso gli autonomi non compenserebbe quello perso sui dipendenti. Inoltre gli autonomi, che già sopravvalutano la funzione tributaria (par.4.2), non hanno bisogno di autorizzazioni per l’occultamento parziale delle basi imponibili, ma se lo prendono da soli. [↑](#footnote-ref-464)
465. Fino al punto che all’arroganza passata di molti controllori fiscali si è sostituita quella odierna degli operatori economici controllati, tanto che negli uffici tributari è sempre maggiore il desiderio di sottrarsi alle indagini di cui ai parr.5.6, preferendo le contestazioni interpretative e i controlli “a tavolino”. La demonizzazione degli evasori, come moderni untori e ricorda la battuta “me l’ha date, ma quante glien’ho dette”, di un certo Cacini, cabarettista romano degli anni venti. [↑](#footnote-ref-465)
466. ) Cioè quelli di piccoli commercianti e artigiani, nonché quelli occultati dai titolari delle aziende, se del caso veri “grandi evasori”, nei modi di cui al par.3.7. [↑](#footnote-ref-466)
467. ) In tali gruppi non esiste una democrazia sociale, ma una “democrazia del sapere”, per il cui controllo sociale Lupi, Studi sociali e diritto, 1.4. [↑](#footnote-ref-467)
468. ) Il concetto di uditorio e di interlocuzione sono stati valorizzati raramente, tra l’altro da Chaim Perelman, *Trattato dell’argomentazione*, Einaudi, 1975, meritevole di aver ricordato che negli studi sociali la capacità espositiva e i discorsi di senso comune vanno gestiti, senza esorcizzarli con compiaciuti ed iniziatici linguaggi specialistici. Le riflessioni sulla determinazione dei presupposti economici d’imposta sono accessibili, come tutte quelle sulla socialità, ma quando aumentano coordinarle è complicato, così come tutti riescono a lanciare e riprendere un oggetto, ma bisogna essere giocolieri per farlo con tanti oggetti. La particolarità dello studioso è di non avere i limiti fisici del giocoliere. [↑](#footnote-ref-468)
469. Questo scavalcamento dell’accademia, che inutilmente si lamenta come un personaggio di Nanni Moretti nel video “tutti parlate di cinema” su *youtube* si è verificato per l’economia generale, e nel nostro piccolo per la funzione tributaria, come indicato ai precedenti paragrafi da 4.4 a 4.6; [↑](#footnote-ref-469)
470. ) Chiamato *principio di significanza”* da Scarpelli, Contributo alla semantica nel linguaggio normativo, Giuffrè, 1985, II ed.ne, 37-38 ss.), e ritenuto l’equivalente della verificabilità empirica delle scienze fisiche. [↑](#footnote-ref-470)
471. ) Mentre il “dato naturale” delle scienze fisiche “ha senso in sé”, il discorso è un prodotto umano, che deve conquistarsi credibilità, il che non sempre si verifica, come visto al par.4.3 per la “scientificità esteriore”. [↑](#footnote-ref-471)
472. ) Sulle tecniche sono “divulgativi” volumi a sfondo pratico diretti ai non tecnici, come l’”Avvocato nel cassetto” (un classico esistito veramente!), o i manuali su bricolage e giardinaggio, rispetto a volumi di meccanica o agraria. [↑](#footnote-ref-472)
473. ) Lo studioso della materia non dialoga coi “profani”, ma casomai (come detto sopra) “divulga”, mentre gli studi sociali “interloquiscono”; essi vivono insomma (proprio in quanto sociali) nell’intelligenza collettiva (par. 4.1). [↑](#footnote-ref-473)
474. Mentre tra gli economisti, come indicato al par.4.4, è diffuso il preconcetto che i dati “parlino da soli”. [↑](#footnote-ref-474)
475. Denominata anche *is-ought question* come impossibilità di dimostrare empiricamente valori (in tedesco dover essere cioè *sollen*) rispetto al dato empirico dell’essere ( in tedesco *sein*). [↑](#footnote-ref-475)
476. ) Ad esempio urbanistica, beni culturali, ambiente, regolazione, appalti, università e ricerca, impiego pubblico, contabilità di stato, etc. [↑](#footnote-ref-476)
477. Sarebbero solo per questo scongiurati i rischi di colonizzazione a danno di piccole discipline tecniche, come diritto fallimentare, di famiglia, bancario e delle assicurazioni, della previdenza sociale, agrario o della navigazione. [↑](#footnote-ref-477)
478. ) Oggi sostanzialmente privi di ricaduta formativa, come indicato nell’ultima parte del par.4.4, ma che fanno da *sensori sociali* dell’intelligenza collettiva. [↑](#footnote-ref-478)
479. ) Su questo ruolo cfr il mio video su youtube “Una TV tematica gradevole e permanentemente utilizzabile per il pubblico dibattito”, con un numero diacolti che potrebbe uguagliare i programmi generalisti, grazie alla pluralità di passaggi. [↑](#footnote-ref-479)
480. ) Salva la possibilità di interruzione del servizio per “morosità”. [↑](#footnote-ref-480)
481. ) Oltre che naturalmente delle imposte, come indicato al par.1.7. Interrogarsi in quale misura il calcolo della pressione fiscale è influenzato il profilo della diversità tra le entrate pubbliche sarebbe un ottimo argomento per tesi di laurea o di dottorato. [↑](#footnote-ref-481)
482. ) Con le sopra indicate conseguenze di seguire procedure applicative “privatistiche” e di non rilevare ai fini della “pressione fiscale”(par.1.7). I rapporti tra concedente, concessionario e autorità di vigilanza sono invece pubblicistici, con giurisdizione dei tribunali amministrativi. [↑](#footnote-ref-482)
483. ) Un tempo poste e ferrovie erano incardinate in appositi ministeri, denominati "delle poste e delle comunicazioni" e "dei trasporti". I comuni gestivano direttamente le autolinee, le forniture idriche o lo smaltimento dei rifiuti.. [↑](#footnote-ref-483)
484. ) La difficile misurazione della fruizione individualizzata di alcuni servizi ha reso fallimentari alcune trasformazioni di tributi in tariffe, come vedremo al par.10.10 per la tassa smaltimento dei rifiuti, tornata ad essere “tributo”, nonostante il mutamento di nome. [↑](#footnote-ref-484)
485. ) Dove il ministero delle finanze fino a pochi decenni or sono gestiva, secondo il modello militare di cui al par.5.3, vere e proprie fabbriche di sale, con migliaia di operai. Questo monopolio spiega le insegne “Sali e tabacchi”, con le tabaccherie che vendevano anche il sale, in quanto genere di monopolio (poi ovviamente il sale è stato liberalizzato, ma per questo è ancora oggi reperibile in tabaccheria). [↑](#footnote-ref-485)
486. ) Legato ai tempi in cui la Somalia era una colonia Italiana, e rimasto in vigore fino agli anni 60 del ventesimo secolo. [↑](#footnote-ref-486)
487. Nessuno in Italia può fare il biscazziere, se non lo stato, ormai organizzativamente incapace, o chi ha il suo permesso “a pagamento”. Il compenso è una prededuzione dal denaro raccolto dai concessionari: insomma, “gratta gratta” è lo Stato che vince sempre, e i "fortunati vincitori" si dividono quello che rimane; il tutto anche grazie ai cosiddetti “signori del Bingo” additati al pubblico ludibrio come colpevoli di ludopatie, ma in relazione ai quali, per lo stato “pecunia non olet”. [↑](#footnote-ref-487)
488. ) Attraverso gare pubbliche, imposte dai principi comunitari di libera concorrenza e trasparenza di mercato, indicati al par. 2.6. [↑](#footnote-ref-488)
489. ) Ad esempio il contributo unificato di cui anche al processo tributario (par.6.9). [↑](#footnote-ref-489)
490. ) L’esempio estremo, e un po' macabro, è la rivalsa per le spese dell'esecuzione capitale, sul patrimonio del condannato a morte. [↑](#footnote-ref-490)
491. ) Senza arrivare all’estremo secondo cui tutte le imposte sono “contributi” qui parliamo di appartenenza a collettività limitate, di beneficiari di un’attività pubblica specifica, ancorchè indistintauesta . [↑](#footnote-ref-491)
492. ) Questi contributi si distinguono dalle “imposte di scopo”, caratterizzate solo dalla “destinazione del gettito”, senza alcuna utilità per coloro da cui proviene. Il contributo invece presenta un’”utilità teorica” per coloro che lo pagano, intrecciando principio del beneficio e del sacrificio, un po' come le spese condominiali, ripartite in modo proporzionale al valore degli appartamenti, anziché all’”uso del servizio” (ascensore o portiere), uguale per tutti. Ritroveremo questi intrecci tra “beneficio” e “sacrificio”, interessanti per tesi di laurea o dottorato, anche al par.10.9 per le imposte locali immobiliari. [↑](#footnote-ref-492)
493. ) A carico di chi vuole edificare un edificio, e che sono destinati agli enti locali a fronte delle opere di urbanizzazione generali dell’area in cui l’edificio si trova (strade, marciapiedi, fogne, illuminazione etc.). [↑](#footnote-ref-493)
494. ) Si pensi ai contributi di bonifica di determinate aree, un tempo paludose, ovvero ai contributi per lo smaltimento ambientale di batterie esauste, prodotti elettrici, imballaggi plastici, etc. Tali consorzi sono in genere costituiti o riconosciuti per legge, in modo da rispettare il principio di riserva di legge (2.1) a fronte del pagamento dei relativi oneri. [↑](#footnote-ref-494)
495. ) Le imposte furono affidate dal secondo dopoguerra al 2000 allo specifico “Ministero delle Finanze”, accorpato (legge 300 del 1999) col ministero del tesoro e del bilancio nel già indicato “ministero dell’economia”; questa denominazione conferma la tendenza “aziendalistica” su cui torneremo al par.5.3, finendo per creare confusione con l’ex ministero dell’industria, ridefinito “dello sviluppo economico”. L’accorpamento dei ministeri economici ha eliminato un diretto responsabile politico della funzione tributaria. . [↑](#footnote-ref-495)
496. ) Si tratta di attività tipiche della “finanza patrimoniale” piuttosto che di quella tributaria, secondo le distinzioni formulate al par.1.1. [↑](#footnote-ref-496)
497. ) Si pensi all’Agenzia del Farmaco, a quella per la ricerca e l’università (ANVUR su cui par.4.3), nonché a tutte le “Autorità” (Concorrenza, Trasporti, Energie, Privacy) con un modello organizzativo molto simile. [↑](#footnote-ref-497)
498. ) Al par.5.3 vedremo che la migliore sintesi tra i due modelli è un adattamento di quello gerarchico a una società aperta e pluralista. [↑](#footnote-ref-498)
499. ) Del resto anche nel passato non mancavano enti pubblici con ordinamento autonomo, come l’INPS, la Banca D’Italia, la stessa Guardia di Finanza, corpo militare con vastissimi compiti “non militari”, di cui diremo tra un attimo. [↑](#footnote-ref-499)
500. ) I regolamenti e gli atti amministrativi generali di cui abbiamo parlato al par.2.1 a proposito delle fonti normative e della “riserva di legge”. [↑](#footnote-ref-500)
501. ) Le province più popolose, come Roma o Milano, sono suddivise in due-tre uffici provinciali. [↑](#footnote-ref-501)
502. ) Ad esempio per il rilascio di codici fiscali, apertura di partite IVA, registrazioni di contratti, etc.. [↑](#footnote-ref-502)
503. ) Acronimo IMLA , per imprese minori e lavoratori autonomi. [↑](#footnote-ref-503)
504. Anche costoro possono infatti nascondere ricchezza al fisco, come per i c.d. "affitti in nero" di cui al par.8.4; può anche trattarsi di redditi di capitale (par.8.5) o "redditi diversi", nonché di dividendi fuori bilancio, come indicato al par.7.17. A questi uffici compete anche l'accertamento del reddito in base alla spesa, di cui al par.5.14. La competenza di tali uffici "persone fisiche" è solo per le imposte sui redditi, dal momento che per definizione non si tratta di operatori economici, soggetti anche all'IVA come tributo generale sui consumi. [↑](#footnote-ref-504)
505. ) Ad esempio gli addetti al reparto di controllo di questi soggetti per una direzione provinciale di una grande città sono un po' meno di 100, e i contribuenti di loro competenza sono oltre mille volte più numerosi. [↑](#footnote-ref-505)
506. ) Dove le attività economiche da controllare sono alcune migliaia, ma anche meno di 1000, a seconda dell’area. Per le grandi imprese, al contrario di piccoli commercianti e artigiani, il personale è invece sovrabbondante rispetto al rischio di imponibili non registrati, come vedremo subito nel testo. [↑](#footnote-ref-506)
507. ) Nonché un apposito servizio legale, analogo a quello delle direzioni provinciali, destinato al relativo coordinamento e al contenzioso dei “grandi contribuenti”. [↑](#footnote-ref-507)
508. ) La sovrapposizione tra Agenzia e Guardia di finanza è notevole soprattutto nella diffusa tendenza alle contestazioni interpretative. [↑](#footnote-ref-508)
509. Costretti invece a disperdersi seguendo il cliente su tutte le varie dispersive tematiche in cui egli si avventura. [↑](#footnote-ref-509)
510. ) Qui osserviamo solo che l’Agenzia delle Entrate ha cercato per anni di supplire a questa rigidità con l'attribuzione dei c.d. "incarichi dirigenziali", accusati di scarsa trasparenza, con dichiarazione di incostituzionalità della norma che li consentiva e attuale situazione di *impasse* dal 2015 in poi (cfr il mio *Cosa dirigono i dirigenti dell'Agenzia delle Entrate?*, in www.organizzazionesociale.com). [↑](#footnote-ref-510)
511. ) Al cui interno gli individui si condizionano a vicenda, con diversità di ruoli, gerarchie e "controllo reciproco". Questa pluripersonalità viene sottovalutata dalla prospettiva privatistico giurisdizionale del diritto (par.1.3), dove l’organizzazione giudiziaria non è in primo piano, e si sopravvaluta l a persona del giudice. [↑](#footnote-ref-511)
512. ) Quali la bontà, la cattiveria, l’onestà, la disonestà o l’accanimento, come quando si dice l'Agenzia delle entrate *"mi tiene nel mirino" ,* l’INPS *ce l'ha con me* etc, [↑](#footnote-ref-512)
513. ) E sono per questo chiamati dagli aziendalisti “aziende di erogazione” in quanto destinatarie di erogazioni. Anche quando si sostengono con lo sfruttamento del proprio patrimonio, o con prestazioni a terzi, secondo il “principio del beneficio”, sono pur sempre “fuori mercato” per i motivi di cui al par.5.1. [↑](#footnote-ref-513)
514. Il controllo sociale dei pubblici uffici dipende in una certa misura anche dagli utenti, di cui i mezzi di comunicazione (par.4.4) rilanciano e (talvolta) distorcono le impressioni sulla pubblica opinione. E’ una “customer satisfaction” indiretta, meno incisiva di quella dei clienti, visto il minor potere di scelta. Entrambe queste forme di controllo sociale presentano “asimmetrie informative”, già indicate al par.4.2 per la funzione tributaria. [↑](#footnote-ref-514)
515. ) Non a caso il funzionario pubblico dei paesi anglossassoni è chiamato “civil servant”. [↑](#footnote-ref-515)
516. ) Aziende operanti sul mercato delle comunicazioni e dei trasporti venivano gestite all'interno dei ministeri e dei comuni, come pure per i generi di monopolio (par.5.1 sulle relative entrate fiscali). Il modello militare consentiva persino di gestire vere e proprie fabbriche, come l’antico arsenale di Venezia, o quelle fino a pochi anni fa destinate alla produzione del sale o alla lavorazione dei tabacchi, generi appunto “di monopolio” (par.5.1). [↑](#footnote-ref-516)
517. ) Una delle disgrazie militari dell’Italia fu il mantenimento del modello burocratico anche in tempo di guerra, coi generali più spaventati dal regolamento che dal nemico, secondo la godibile narrazione dello storico Alessandro Barbero visibile digitando, *Da Caporetto al Piave* su youtube. Sui lati oscuri del modello militare, in forma caricaturale, varie scene del film di Monicelli *Vogliamo i colonnelli*, visibili su Youtube. Del resto la funzione militare è la guerra, non il rispetto dei regolamenti, ai cui formalismi si addice l’aforisma “nessun reparto pronto al combattimento supera un’ispezione e nessun reparto pronto all’ispezione supera il combattimento”. [↑](#footnote-ref-517)
518. ) Si pensi agli attacchi della contestazione giovanile del c.d. ’68 al concetto stesso di autorità, oltre che all’autoritarismo. [↑](#footnote-ref-518)
519. )La forma privata ha una snellezza gestionale spesso al servizio della politica, per nomine, assunzioni o consulenze “pilotate”; pensiamo alle cosiddette società “in house” a partecipazione pubblica, soprattutto degli enti locali, e persino all’Anas, che gestisce le strade statali in libera percorrenza, senza mercato, trasformata in Società per azioni. [↑](#footnote-ref-519)
520. ) La vicenda degli “incarichi dirigenziali” all’Agenzia delle Entrate (par.5.2) indica i danni del modello dirigenziale unico,. [↑](#footnote-ref-520)
521. ) Che può tirarsi dietro i propri fiduciari (c.d. “d’area” democristiana, socialista, liberale, socialdemocratica, nella prima repubblica) da un incarico all’altro, senza dover attingere alle amministrazioni di riferimento. Si altera quindi la dialettica “politica-amministrazione” a danno della seconda. Non a caso i dirigenti pubblici, e delle aziende private controllate da enti pubblici, hanno cominciato a preoccuparsi eccessivamente dell’appoggio politico rispetto all’efficienza della loro organizzazione. [↑](#footnote-ref-521)
522. ) I sindacati dei pubblici uffici non hanno infatti il potere padronale da contrastare, col frequente innesco di c.d. "rapporti consociativi”, con frequente cooptazione nella dirigenza di esponenti sindacali. [↑](#footnote-ref-522)
523. ) I pubblici dipendenti s’interrogano in continuazione su quanto “fa punteggio”, “conta come titolo”, “conta come anzianità”, o “causa di servizio”. Le funzioni si esercitano sempre più spesso pensando alla relativa rendicontazione, come nella scena de “Il medico della mutua” dove Alberto Sordi mette i punti di sutura necessari a far considerare l’intervento come un’“operazione”. Lo stesso per gli articoli che nessuno legge, pubblicati solo per avere una produzione in riviste ANVUR di classe A. [↑](#footnote-ref-523)
524. Si pensi all’espressione ricorrente, *aspettiamo che si calmino le acque.* [↑](#footnote-ref-524)
525. C.d. "in economia", come le buche stradali o la manutenzione del verde. [↑](#footnote-ref-525)
526. ) L’assistenza per chi è affetto da devianze, come sostanze stupefacenti, è affidata a non meglio precisate “comunità”. Lo stesso per le cooperative sociali, con commistioni corruttive tipo l'inchiesta romana "Mafia Capitale". Anche la c.d. "accoglienza" dei fenomeni migratori è esternalizzata in questo modo, come pure l'assistenza alla disabilità mentale, termine "politicamente più corretto" dell’antica “pazzia”. [↑](#footnote-ref-526)
527. ) Con varie forme di mecenatismo defiscalizzato e autoliquidato, come l’*art bonus* su cui il mio L’Art.Bonus come sovvenzione pubblica in forma di credito d’imposta, in Aedon, rivista di arti e diritto online (esempi simili anche per ricerca, risparmio energetico, ambiente, in una specie di amministrazione pubblica “fai da te”). [↑](#footnote-ref-527)
528. ) Si pensi anche all’autoaccatastamento con modulo c.d. “docfa”. (par.8.4). [↑](#footnote-ref-528)
529. ) Si pensi alle varie mediazioni, conciliazioni e arbitrati tra avvocati e privati, per evitare la funzione giurisdizionale (c.d. “A.D.R.”, acronimo per Alternative Dispute Risolution, soluzioni alternative delle controversie che sono una sorta di “sostituzione della giurisdizione”); lo si avverte anche nella divaricazione progressiva della “realtà legale” dalla realtà delle prassi sociali diffuse. Analoga “fuga dalla giurisdizione” si riscontra in materia di fallimenti ed “esdebitazioni”. Ciò conferma il filo conduttore del testo (par.1.3-4.7) sulla necessità, per il diritto come studio sociale di pubbliche funzioni, di una prospettiva più ampia di quella privatistico-giurisdizionale, anche nell’interesse di quest’ultima come più volte rilevato. [↑](#footnote-ref-529)
530. ) Tendente cioè, dal latino "aufero", a privare di risorse il contribuente; anche l’interesse dei contribuenti ad avere rimborsi, è comunque alla restituzione di somme precedentemente pagate; anche sotto questo profilo il contribuente è diverso dall’utente di servizi pubblici (come sanità, trasporti etc.). [↑](#footnote-ref-530)
531. ) Come indicato al par.6.5 per l’accertamento con adesione. [↑](#footnote-ref-531)
532. ) Secondo Calamandrei *Tutti i difetti e forse tutte le virtù del costume italiano si riassumono nella istituzione del rinvio*, che in una legge di Murphy è *la forma più letale di diniego.* La decisione viene spersonalizzata con “tavoli di lavoro” e commissioni, mentre un dirigente delle entrate mi ha riferito la teoria di un alto burocrate ministeriale del passato, secondo cui le pratiche col tempo si  *risolvono da sole.* [↑](#footnote-ref-532)
533. ) Questo alimenta il vittimismo dei destinatari, in quanto le evasioni palesi sono talmente numerose che essi spesso lamentano una fantomatica disparità di trattamento rispetto al gran numero di soggetti “non accertati” in situazione analoga (il *refrain* è sempre “perché solo a me?”). I controllati si sentono in buona fede "vessati", martiri, nel senso tecnico di *testimoni* di una fiscalità presentata come opprimente, rispetto alla quale evadere è visto come “legittima difesa”. [↑](#footnote-ref-533)
534. ) La mia esperienza personale conferma la piena comprensione dei problemi della funzione tributaria ai vertici dell’Agenzia delle entrate, da Massimo Romano in poi, sotto governi di ogni colore politico, passando per Raffaele Ferrara, Attilio Befera e Marco di Capua, Luigi Magistro, Rossella Orlandi, Ernesto Ruffini, anche a livello regionale e locale. Lo stesso vale per le altre istituzioni di cui al par.5.2. [↑](#footnote-ref-534)
535. ) Si pensi al rilascio del codice fiscale, ai moduli di versamenti mensili, ai modelli di dichiarazione e alla loro presentazione. Esempi velleitari di questa cooperazione sono la c.d. “dichiarazione precompilata” (par.3.4) e l’esportazione della contabilità, di cui al par.4.5. [↑](#footnote-ref-535)
536. ) Si pensi ai c.d. “controlli formali” di cui al prossimo paragrafo, alla gestione delle compensazioni, alla registrazione informatica dei contratti di locazione, al “cassetto fiscale” per controllare online la propria posizione tributaria. [↑](#footnote-ref-536)
537. ) E’ un profilo che si apprezza poco sullo sfondo della funzione giurisdizionale, dove vige l’ambiguo rapporto “giudice-legge” di cui al par.1.3, senza gerarchie sul governo delle pratiche; nelle altre funzioni pubbliche organizzate funzionalmente mancano argomenti logici per disattendere l’interpretazione dei superiori gerarchici. [↑](#footnote-ref-537)
538. ) La relatività dei lavori preparatori dipende dalla rilevanza della c.d. “volontà obiettiva della legislazione”, non dell’intenzione soggettiva degli individui che partecipano all’elaborazione legislativa; le loro dichiarazioni, del resto, sono frequentemente influenzate dalle esigenze di consenso politico indicate al par.2.4. [↑](#footnote-ref-538)
539. ) Cioè la c.d. “dottrina”, di varia estrazione, accademica o professionale, sulle cui disfunzioni par.4.3 e 4.4. [↑](#footnote-ref-539)
540. ). La differenza funzionale tra Agenzia delle entrate e Guardia di finanza, rilevata al par.5.2, spiega la diversa valenza delle relative interpretazioni. ) Appaiono erronee le tendenze a sottrarre compiti interpretativi all’Agenzia delle entrate, per affidarli al Ministero dell’economia (è una polemica che ogni tanto emerge dopo la costituzione dell’Agenzia delle entrate, e che potrebbe essere ripresa in tesi di laurea o dottorato sul tema). Prima dell’Agenzia delle entrate (par.5.2) le interpretazioni provenivano dalla direzione gerarchicamente competente del ministero delle Finanze. [↑](#footnote-ref-540)
541. ) Cioè analisi generali di istituti giuridici rilevanti per la determinazione dei tributi, spesso emanate in occasione di novità normative. [↑](#footnote-ref-541)
542. ) Anche in base ad istanze di interpello presentate ai senso dello statuto del contribuente (par.2.1), oppure ad istanze di consulenza giuridica presentate dalle associazioni di categoria. . [↑](#footnote-ref-542)
543. ) Anche se innescata da un caso particolare, l’interpretazione ha infatti un senso generale, che travalica il caso concreto. Anche qui, come in tutte le interpretazioni, comprese quelle giurisdizionali, bisogna contestualizzare l’occasione in cui l’interpretazione è stata resa (è la c.d. “interpretazione dell’interpretazione”, cui si potrebbero dedicare tesi di laurea o di dottorato). [↑](#footnote-ref-543)
544. ) Sulla valenza interpretativa del precedente amministrativo interno, e sulla suddetta coerenza comportamentale sarebbe comunque interessante una tesi di laurea o di dottorato, anche per l'accessibilità delle definizioni amministrative, di cui al par.6.4. [↑](#footnote-ref-544)
545. ) Se si tratta di contribuenti di “mero diritto “( par.3.5-3-6) la scelta si riduce a disattendere l’interpretazione, rischiando accertamenti d’ imposte per cui non ci si potrebbe più rivalere sui contribuenti di fatto, oppure applicare una maggiore imposta, di cui non si avrebbe motivo per proporre azione di rimborso, avendola trasferita a terzi. Anche l’applicazione della sola imposta in sede di accertamento, senza sanzioni, sarebbe penalizzante, vista l’appena indicata impossibilità di trasferire il tributo ai clienti. Su questo ed altri casi in cui le interpretazioni amministrative sono direttamente lesive, e quindi impugnabili, si potrebbero soffermare tesi di laurea o dottorato dedicate all’interpretazione. [↑](#footnote-ref-545)
546. ) Si veda il riscontro normativo sulla non applicabilità delle sanzioni per incertezza interpretativa al par.6.13. [↑](#footnote-ref-546)
547. ) I privati possono creare affidamento mediante la volontà negoziale, mediante transazioni su diritti disponibili, ma non mediante un’interpretazione legislativa “convenzionale”, cioè concordata in un contratto. [↑](#footnote-ref-547)
548. ) L’irritazione della cassazione, organo di vertice della funzione giurisdizionale, verso le interpretazioni amministrative, su cui sarebbero interessanti tesi di laurea o dottorato, è un altro sintomo della generale concezione “privatistico-giurisdizionale” del diritto”(par.1.3) . [↑](#footnote-ref-548)
549. ) Abituale del resto anche per la riferibilità del precedente giurisprudenziale. [↑](#footnote-ref-549)
550. ) E’ lo stesso timore di “creare un precedente”, che caratterizza i giudici nella motivazione delle sentenze.. [↑](#footnote-ref-550)
551. ) Sulla cui utilizzazione par.5.9 sugli “indizi contabili”. [↑](#footnote-ref-551)
552. ) I debiti d’imposta dichiarati potrebbero non essere stati versati per le difficoltà finanziarie di cui al par.6.11 sulla riscossione. [↑](#footnote-ref-552)
553. ) Questione più tecnica che di studio sociale riguarda l’equiparabilità tra rimborso inferiore al richiesto e provvedimento implicito di diniego, ma escluderei che questo mero comportamento equivalga a un atto che il contribuente deve impugnare a pena di decadenza (potrebbe essere un caso di *impugnazione facoltativa* di cui al par.6.9). Si discute anche se l'inerzia del fisco sulla dichiarazione a credito non rettificata dall’ufficio

     renda incontestabile il diritto al rimborso. Il controllo dovrebbe essere precluso, e il credito dichiarato consolidato, per tutti gli aspetti che richiederebbero un controllo di merito dei dati dichiarati, su una documentazione che il contribuente, decorso il termine per i controlli (sulla cui portata par.6.1), potrebbe anche aver distrutto o smarrito. [↑](#footnote-ref-553)
554. ) Parr.1.6 e 4.6 sulle dimensioni dell’evasione e la sua percezione sociale. [↑](#footnote-ref-554)
555. ) Si tratta del c.d. “avviso bonario”, un embrione standardizzato di contraddittorio amministrativo preventivo, per cui valgono le considerazioni specifiche di cui infra in questo paragrafo e quelle generali di cui al paragrafo 6.1 sulla procedimentalizzazione della funzione tributaria. L’avviso bonario non è un atto impositivo, anche se è ormai consolidata la facoltà del contribuente di impugnarlo, anticipando il ricorso contro la successiva iscrizione a ruolo. [↑](#footnote-ref-555)
556. ) In genere resterà solo il ricorso giurisdizionale (eventualmente previa “mediazione tributaria” di cui al par.6.5), salvo il ricorso amministrativo in autotutela di cui al par.6.6. Gli atti di liquidazione indicati nel testo sono infatti esclusi dall’accertamento con adesione di cui al par.6.4, in quanto in genere ad elevato tasso di precisione contabile-documentale. [↑](#footnote-ref-556)
557. ) In base alle regole di cui al termine del par.3.4 e 3.16 sulla dichiarazione c.d. “precompilata online”. [↑](#footnote-ref-557)
558. Desunti dalle varie banche dati di cui ai parr.5.5 e 5.9 [↑](#footnote-ref-558)
559. ) Questo parametro (c.d. “budget monetario”), è però sopravvalutato rispetto allo stimolo all’adempimento, per le ragioni indicate al par. 5.7. [↑](#footnote-ref-559)
560. La rarità dei controlli “di merito” spinge chi li subisce a chiedersi “perché proprio a me”, innescando retropensieri di persecuzioni occulte. [↑](#footnote-ref-560)
561. ) Anche questi poteri di supremazia smentiscono lo stereotipo privatistico-giurisdizionale secondo cui contribuente e il fisco sarebbero due "parti" in lite, risolta dal giudice, che invece ha i compiti del tutto diversi indicati al par.6.7. [↑](#footnote-ref-561)
562. ) Il che esclude a rigore le informazioni furtive, come quelle trafugate da un dipendente bancario nel caso della c.d. “lista Falciani”, la cui utilizzabilità è stata in qualche modo “salvata” dalla cassazione, confermando la permeabilità dei giudici (e della politica) rispetto alla pubblica opinione ( par. 4.1), filo conduttore del testo. [↑](#footnote-ref-562)
563. E’ una casistica rara e imprevedibile, da dove può venir fuori di tutto, contabilità nere, depositi in paradisi fiscali, società interposte fittizie e altri espedienti frodatori di cui al par.3.7. Le liti familiari e gli abbandoni coniugali spiegano molte scoperte di *grandi evasioni* in senso materiale. [↑](#footnote-ref-563)
564. ) Si tratta in genere della residenza anagrafica per le persone fisiche e della sede legale per le società. [↑](#footnote-ref-564)
565. ) Un argomento “tecnico” riguarda gli usi strumentali di questi cambi di domicilio, da parte dei contribuenti, per sviare i controlli, o cercare definizioni “di comodo” come accade talvolta per la “transazione fiscale” di cui ai parr. 6.11 e 7.21. Per questo gli uffici tributari, nell’esercizio dei loro poteri autoritativi, possono anche stabilire un domicilio fiscale diverso da quello di residenza anagrafica o dalla sede legale. [↑](#footnote-ref-565)
566. ) Vedremo del resto al capitolo settimo che imposte dirette e IVA procedono in base alla stessa documentazione, nonostante la diversità delle astrazioni economiche (par.1.8) cui ciascuna si riferisce, cioè il consumo e il reddito. [↑](#footnote-ref-566)
567. ) Art.51 decreto IVA e art.32 ss. Decreto 600 del 1973, che prevedono spesso, in parallelo, disposizioni di identico contenuto. [↑](#footnote-ref-567)
568. ) Esistono numerosi accordi di collaborazione internazionali tra autorità fiscali, ma più di bandiera che praticabili con la sistematicità adeguata ai rapporti internazionali. Può al riguardo dubitarsi che gli stati prestino collaborazione quando la richiesta dell’altro stato contrasta con la loro sfera di sovranità fiscale, perché lo stato richiedente considera imponibile un reddito che lo stato destinatario della richiesta include nella propria sfera di sovranità fiscale. [↑](#footnote-ref-568)
569. ) Gli accordi per l’assistenza in materia tributaria, indicati nel testo, raramente consentono lo svolgimento di controlli nel territorio di uno stato a cura di uffici di un altro stato, ma al massimo ne prevedono l’affiancamento a funzionari dello stato ospite. [↑](#footnote-ref-569)
570. ) I controlli restano infatti espressioni di un pubblico potere, collegato al territorio, e sostituito da quello di un altro stato appena si varca il confine. Si crea quindi una asimmetria tra lo stato che ha i poteri, ma non ha subìto l’evasione, e quello che l’ha subita, ma non ha i poteri per inseguire all’estero i propri contribuenti. [↑](#footnote-ref-570)
571. ) La mancata distinzione tra queste due esigenze di tutela, con riferimenti ossessivi e indifferenziati al concetto di nullità civilistica, riflette la concezione privatistico-giurisdizionale del diritto (parr.4.3 e 6.1), trascurando lo studio dell'azione amministrativa. [↑](#footnote-ref-571)
572. ) Si tratta ad esempio della verbalizzazione di violazioni su periodi di imposta non ricompresi nell’ordine di verifica, o su soggetti emersi nel corso delle indagini verso altri contribuenti. [↑](#footnote-ref-572)
573. ) Cfr al par.6.1 il collegamento procedimentale tra indagini e provvedimento impositivo. [↑](#footnote-ref-573)
574. ) E’ da chiedersi, sia pure a livello problematico, se l’acquisizione illegittima sia suscettibile di sanatoria, cioè se le procedure possano essere seguite dopo una prima fase irrituale. Le soluzioni di questo problema concettuale (per fortuna raro) lasciano entrambe insoddisfatti, perché la sanatoria vanificherebbe il precetto, ma l’insanabilità assoluta dell’acquisizione violerebbe il principio di equa ripartizione dei carichi pubblici, davanti a una ricchezza esistente, in quanto tempestivamente accertata, sia pure con irregolarità altri piani: andrebbe approfondito in proposito, anche ai fini di tesi di laurea o dottorato il tema delle prove irregolarmente acquisite ai fini penali (e quindi della compensazione tra la violazione di due giuridici diversi, quello della riservatezza o della corrispondenza e quello della punizione di reati, anche gravi). [↑](#footnote-ref-574)
575. ) Esiste da sempre, insomma, una giuridicità amministrativa, in cui si interagisce con pubblici uffici con la supervisione di fondo della pubblica opinione (par. 4.1) e della politica; invece di valorizzare questi profili c’era chi aveva addirittura ipotizzato un intervento del giudice civile davanti a queste fantomatiche violazioni istruttorie. Sono estremizzazioni delle concezioni privatistico-giurisdizionali del diritto, che trascurano sia i secoli in cui l’umanità è sopravvissuta solo coi reclami gerarchico-politici (par.6.7), sia gli attuali spazi offerti dalla giurisdizione amministrativa (par.6.9 ultima postilla). [↑](#footnote-ref-575)
576. ) Il motivo della mancata collaborazione potrebbe essere ostacolare indagini ulteriori degli uffici, sia per smentire le giustificazioni del contribuente sia per costruirvi ulteriori rilievi. [↑](#footnote-ref-576)
577. ) Gli atteggiamenti dove l’ufficio tributario chiede al contribuente di “parlare subito o di tacere per sempre” si giustificano davanti a specifici addebiti di violazioni, non davanti a richieste investigastive generiche e di routine. [↑](#footnote-ref-577)
578. ) Cioè svolto anche con sopralluoghi fisici sul territorio. [↑](#footnote-ref-578)
579. ) Inoltre i verbali sono poi appesantiti da una serie di avvertenze generali formalistiche e stereotipe, sul diritto a farsi assistere da un legale, sulle conseguenze in caso di mancata risposta, su possibilità di estinguere le violazioni, etc., che ne aumentano artificiosamente la mole, facendo perdere di vista le risultanze specifiche della verifica [↑](#footnote-ref-579)
580. ) L'interpretazione degli indizi materiali (“evidence”) in cui consiste, come vedremo al par.5.8, il giudizio di fatto, e quella di interpretazione delle regole sono infatti fuori dal potere di certificazione amministrativa, relativo alle percezioni dirette dei pubblici ufficiali. [↑](#footnote-ref-580)
581. ) Ai sensi dell’art.12 dello statuto del contribuente (par.2.1), entro 60 giorni dalla notifica del verbale; quest’embrione di contraddittorio, senza riflessioni di studio sociale sulla funzione tributaria, non ha invertito la tendenza tecnico-professionale a “riservarsi” le deduzioni a dopo l’ispezione (per non “scoprire le carte” si diceva). Ne sono derivati solo formalistici problemi tecnici su cui par.6.1 sui “vizi formali” nonché elucubrazioni sulla necessità di redigere, anche senza ispezioni (per le indagini “in ufficio”), un fantomatico verbale finale, in relazione al quale il contribuente possa presentare deduzioni scritte. [↑](#footnote-ref-581)
582. ) Astraendo da eventi straordinari, che gonfiano le statistiche, come la “rottamazione dei ruoli” del 2016 e la c.d. voluntary disclosure, sui patrimoni esteri, due sanatorie rimesse in buona misura alla volontà dei contribuenti.. [↑](#footnote-ref-582)
583. ) Si tratta di soggetti che si finanziano a carico del fisco, come indicato al par.6.11, dichiarando senza versare. Il relativo recupero, a seguito dell'esame della dichiarazione, di cui al par.5.5, rendicontato come gettito da controlli, non ha quindi nulla a che vedere con la ricchezza non registrata. [↑](#footnote-ref-583)
584. ) Questioni di diritto di cui ai paragrafi 3.10 ss. e 5.17 ss., dove i controlli fiscali letteralmente “si sprecano, collocati “alla rovescia” anche per assecondare il mito mediatico dei “grandi evasori”. [↑](#footnote-ref-584)
585. ) La presenza di contestazioni interpretative anche sugli operatori medi e piccoli (par.5.2) rende molto probabile una loro stragrande prevalenza rispetto a quelle dovute alla scoperta di ricchezza non registrata. E' poi verosimile che buona parte delle contestazioni sul lavoro indipendente derivino dall'applicazione meccanica degli studi di settore, cfr. par.5.13. [↑](#footnote-ref-585)
586. ) Si tratta del c.d. “risultato monetario”, che rischia di innescare la legittima tendenza a preferire quanto "fa punteggio", rispetto ad altri profili “qualitativi”, più importanti, ma più difficili da quantificare ai fini degli indici, come l’aumento dell’adempimento generato dall’azione amministrativa, più difficile da quantificare. [↑](#footnote-ref-586)
587. ) Nella fiscalità valutativa ad iniziativa degli uffici, come indicato al par.1.11 la “comodità esattoriale” si presentava con richieste elevate a pochi contribuenti, dal che le vessazioni fiscali di cui parlano le antiche cronache, in quanto la perequazione comporta sempre costi amministrativi e persino politici, come indicato al par.1.11. [↑](#footnote-ref-587)
588. ) Persino webcam, senza bisogno di sopralluoghi fisici, consentirebbero il controllo del territorio, mentre oggi le moderne tecnologie sono utilizzate per “esportare la contabilità” (par.4.5), dove essa non ha alcun senso economico. [↑](#footnote-ref-588)
589. ) Pensate invece in una fuorviante e inconcludente prospettiva contabile (par.4.5 e 5.5). [↑](#footnote-ref-589)
590. ) La gestione dei dati all’interno degli uffici tributari, è però ovviamente accompagnata da salvaguardie contro eventuali abusi, profilo tipico di una funzione “non giurisdizionale”. [↑](#footnote-ref-590)
591. ) Le informazioni permanenti sull’attività dovrebbero cioè essere separate da quelle relative ai dati dei singoli periodi di imposta, collocandole su un binario parallelo, anche se coordinato. Si eviterebbe così la confusa percezione delle dichiarazioni dei redditi come un archivio sulla condizione economica globale delle persone. [↑](#footnote-ref-591)
592. ) Si pensi alla condizione patrimoniale di famiglia e ai redditi soggetti a regimi forfettari (par. 8.2) o sostitutivi (rendite finanziarie di cui al par. 8.5). [↑](#footnote-ref-592)
593. ) Par.1.4 sul “sistema a ripartizione”. [↑](#footnote-ref-593)
594. ) Una qualche “accessibilità sociale” a questo materiale servirebbe a prevenire gli abusi che potenzialmente vi si connettono, richiamando il controllo sociale reciproco tipico della fiscalità valutativa preindustriale (che riprenderemo anche al par.6.5 sulla trasparenza delle rideterminazioni della ricchezza in sede di contenzioso amministrativo). [↑](#footnote-ref-594)
595. ) La prima “visita” non seguita da rilievi non costituisce una patente di correttezza fiscale, come nell’odierno frequente atteggiamento che considera una ispezione senza rilievi come una patente di correttezza fiscale; ciò oggi spinge gli uffici a fare un rilievo per ogni controllo, diminuendo la percezione della funzione tributaria, ed aumentandone il formalismo fiscalistico. La mancanza di rilievi riflette invece solo altre priorità degli uffici, dove l’impegno si giustifica maggiormente. [↑](#footnote-ref-595)
596. ) Presenti anche negli attuali criteri selettivi per i controlli, in quanto le funzioni pubbliche, e di certo quelle non giurisdizionali (par. 1.3), comportano sempre valutazioni discrezionali, anche solo nell’allocare risorse scarse, di tempi e di uomini. [↑](#footnote-ref-596)
597. ) In relazione all’atteggiamento collaborativo o ostruzionistico sarebbero graduate anche le sanzioni, non più predeterminate percentualmente, col meccanicismo di cui al par.6.13. [↑](#footnote-ref-597)
598. ) Questa relativa abbondanza di personale sussiste anche perché l’elevata esternalizzazione degli adempimenti fiscali sulle aziende ed i professionisti, libera risorse amministrative per i controlli. [↑](#footnote-ref-598)
599. Sarebbe da analizzare , in tesi di laurea o di dottorato, in quale misura le condizioni all’estero, meno traumatiche, dipendano dal maggior controllo valutativo del territorio, da parte degli uffici tributari, ovvero dal minor numero di lavoratori indipendenti al consumo finale. [↑](#footnote-ref-599)
600. ) Si ricordi la “legge di Hume” (par.4.7) secondo cui le scale di valori non sono dimostrabili razionalmente. [↑](#footnote-ref-600)
601. ) Questo vale per tutte le funzioni, giurisdizionali e non, perché prima si deve conoscere, e poi esercitare la funzione, da quella giurisdizionale a quella didattica, ambientale, sanitaria o -nel nostro caso- tributaria. La distinzione tra questioni di fatto e di diritto è il presupposto per capirne le varie interdipendenze, cui si potrebbero dedicare tesi di laurea o dottorato davvero di “teoria pura del diritto”, in quanto la questione è relativamente immune da contingenze normative (par.4.3). Un esempio di interdipendenza tra profili valoriali e conoscitivi è l’”in dubio pro reo”, dove preferire un colpevole assolto a un innocente condannato è un giudizio di valore utilizzato per risolvere un’incertezza conoscitiva. La fondatezza prospettica di una certa ipotesi preliminare, denominata “indizio” o “sospetto”, giustifica misure cautelari, come carcerazione, sequestri, fermi, etc. Alla distinzione tra le due questioni corrisponde la nota dicotomia tra “fondatezza” riferita al fatto, e “legittimità” relativa al suo inquadramento, logicamente successivo, in valori, principi o regole. [↑](#footnote-ref-601)
602. ) Usare la parola “prova” in entrambe le accezioni, come avviene nella lingua italiana, può provocare alcuni equivoci (dietro i quali si intravede comunque il timore di valutare, di esporsi in un ragionamento probabilistico). [↑](#footnote-ref-602)
603. ) E’ infatti relativamente inverosimile in un contesto organizzativo pluripersonale che qualcuno si esponga nell’inventare circostanze materialmente false solo per svolgere meglio i propri compiti lavorativi. [↑](#footnote-ref-603)
604. ) Spesso la pubblica opinione si appassiona a questioni di fatto sulla colpevolezza o l’innocenza di imputati di omicidio in casi giudiziari particolarmente noti. L’importanza del bagaglio culturale nell’interpretare le fonti materiali di conoscenza (la c.d. *evidence*, cfr. infra) giustifica l'espressione "noi vediamo con quello che sappiamo”. [↑](#footnote-ref-604)
605. ) Presente anche nel giudizio di diritto, che però riguarda “regole”, mentre quello di fatto riguarda le prove in senso materiale. [↑](#footnote-ref-605)
606. ) Le riflessioni di filosofia della conoscenza, riflesse anche nei più vari settori del diritto, concordano che “il fatto è un giudizio”; esso è riferibile a una realtà storica o di fantasia, come un romanzo o una leggenda; ad esempio che Ettore uccise Patroclo è un fatto di realtà, ma solo nell’Iliade, che potrebbe essere giuridicamente rilevante ai fini dell’impugnazione di una bocciatura all’esame di maturità. [↑](#footnote-ref-606)
607. ) Il dubbio non riguarda cioè un giudizio di valore sull’affermazione di cui si discute. Alle osservazioni sofistiche secondo cui non conosciamo la realtà, ma le nostre percezioni della medesima, si potrebbe rispondere con un calcio negli stinchi, dicendo poi che non hanno sentito dolore, ma solo la sua percezione convenzionale. [↑](#footnote-ref-607)
608. ) Si tratta di giudizi riguardanti corrispettivi contrattuali ipotetici, abbinabili ad una certa attività, non le astrazioni economiche di cui al par.1.8, che subentrano in un secondo tempo e in sé (ripetiamo) non sono oggetto di prova. Si tratta di “valori economici” suscettibili di conoscenza empirica oggettiva, per quando (come di consueto) probabilistica. Stimare quanto incassa un pasticcere o quanto può rendere un frutteto riguarda “valori” economici, ma non *scale di valori*, oggettivamente indimostrabili, secondo la più volte richiamata “legge di Hume”. [↑](#footnote-ref-608)
609. ) Questa valutatività era addirittura l’unico modo per determinare gli imponibili, prima di usare la documentazione aziendale. E’ la matrice della tradizionale natura “contenziosa” della funzione tributaria (par.1.4 e 6.5) Ancora oggi questi “fatti valutativi” sono importanti sia sulla ricchezza non raggiunta dalle aziende, sia su nicchie significativa della determinazione degli imponibili attraverso la contabilità aziendale, come le valutazioni di bilancio (par.7.14 ss.) e i prezzi di trasferimento nei gruppi multinazionali su cui par.7.19. [↑](#footnote-ref-609)
610. ) Per come è conosciuto al diritto dei privati il documento “fa prova” perché redatto da entrambe le parti (atto pubblico) o fa prova contro il redattore, a favore della sua controparte. E’ una logica non meccanicamente trasferibile nella funzione tributaria, come vedremo al par.6.2 sull’onere della prova. [↑](#footnote-ref-610)
611. ) Il c.d. “libero convincimento”, riferito al giudice (nel medioevo si diceva “quaestio facti est in arbitrio iudicis”), acquisisce il fatto” attraverso un contraddittorio processuale, come conferma il brocardo *narra mihi factum tibi dabo ius* . Chi svolge funzioni non giurisdizionali è invece costretto ad un ruolo più attivo, decidendo a che punto l’empirismo probabilistico è sufficiente per una certa decisione; ciò riguarda anche la magistratura inquirente (in Italia la Procura della Repubblica), come istituzione preposta alla repressione e alla difesa sociale (profili che come vedremo al par.6.14 non coincidono) attraverso le istituzioni di polizia. Solo il normativismo più esasperato (par.4.3) è arrivato a pensare che persino i “criteri del conoscere” dovessero essere “normativi” (cfr le contestazioni di G. Calogero, La logica del giudice e il suo controllo in cassazione all’uso delle massime di esperienza, formulato da Stein, a fine ottocento, in *Das private wissen des rechters*). La riduttiva idea *privatistico-giurisdizionale* del diritto come sistema di regole (par.1.3), ostacola persino intuizioni di base, come la dialettica tra giudizio di fatto e di diritto. [↑](#footnote-ref-611)
612. ) Ripetiamo comunque che l'empirismo strutturale del giudizio di fatto costituisce comunque lo sfondo, su cui collocare anche le “prove legali”. [↑](#footnote-ref-612)
613. ) Si pensi a gli atti notarili, ad esempio di compravendita, sono redatti in forma di verbale narrativo dei relativi atti, che il notaio dichiara essersi svolti in sua presenza, come per i verbali degli uffici tributari, di cui al par.5.6. [↑](#footnote-ref-613)
614. ) Oppure a incroci specifici, come quelli relativi a somme soggette a ritenuta, segnalate dal sostituto e non dichiarate dal sostituito (par.3.6), dove la migliore interpretazione, sempre probabilistica, come detto al paragrafo precedente, è l’evasione da parte del beneficiario. [↑](#footnote-ref-614)
615. Esiste in proposito da decenni a tal fine un apposito “catasto elettrico”. [↑](#footnote-ref-615)
616. Nonostante le riflessioni di alcuni valenti privatisti, mai diventate davvero “sociali”, a causa della settorializzazione degli studi giuridici (Studi sociali. cit. par.2.6). [↑](#footnote-ref-616)
617. ) Si alimentano anche per questo le tendenze “burocratiche” (in senso negativo) a "essere a posto"con le leggi, a danno della funzione (parr.1.3 e 4.3). Si pensi alle ripetizioni di “visto, visto visto” che precedono gli atti amministrativi, temendo quasi di rivelarne le reali motivazioni. [↑](#footnote-ref-617)
618. ) Tendenza diffusa anche per le carenze formative italiane sull’idea di gruppo e di lavoro di gruppo, indicate al par.4.1, e che spingono ad evitare di prendersi dei rischi, nel ritornello del *chi me lo fa fare.* [↑](#footnote-ref-618)
619. Basta vedere la disciplina della circolazione (codice stradale), dell'urbanistica, dell’ambiente, dell’antinfortunistica, dell’antiriciclaggio o della vigilanza bancaria, per capire che ogni comportamento è esposto a contestazioni, sia da parte degli uffici sia da parte di privati formalisti [↑](#footnote-ref-619)
620. Lupi, Studi sociali e diritto, par.3.2. [↑](#footnote-ref-620)
621. Come se i medici fossero spaventati dai malati, i maestri dagli alunni, i netturbini dai cassonetti, i carabinieri dagli scippatori, i vigili urbani dagli automobilisti, i soldati dal combattimento. [↑](#footnote-ref-621)
622. ) E’ il concetto di “credibilità relativa” del dichiarato, anche rispetto all’auspicato schedario personale permanente di cui al par.5.7. [↑](#footnote-ref-622)
623. Nel qual caso ci sarebbe dolo, e il risarcimento sarebbe giustificato. [↑](#footnote-ref-623)
624. ) Si addice alle organizzazioni una legge di Murphy secondo cui *quando quando le cose vanno male e qualcuno sorride, vuol dire che ha trovato a chi dare la colpa*. [↑](#footnote-ref-624)
625. ) Così chiamata in quanto fatta valere dalla Corte dei Conti, che meriterebbe tesi di laurea o dottorato . [↑](#footnote-ref-625)
626. ) Come Totò nel film “I Tartassati” verso l’integerrimo Maresciallo Aldo Fabrizi. Si potrebbe dire in rima *chi gestisce soldi neri li può dare ai finanzieri,* ma è una caratteristica generale della funzione tributaria, di cui occorre discutere proprio per ridurla. [↑](#footnote-ref-626)
627. ) E’ un moralismo di facciata (come nel film “Il moralista” del 1959, con Alberto Sordi) che arriva a farsi corrompere per atti dovuti, con la possibilità di chiedere tangenti che sarebbero impensabili in un ambiente sereno. [↑](#footnote-ref-627)
628. ) L’attuale legge anticorruzione del 2012, nella sua idea di prevenire, senza dare fiducia ai pubblici uffici, nuoce alla loro iniziativa, flessibilità ed efficienza, fino alle estemporanee ingerenze dei superpoteri dell’ANAC, a danno dell'auspicata semplificazione e sburocratizzazione della P.A. [↑](#footnote-ref-628)
629. Dove le realizzazioni edilizie sono sotto gli occhi di tutti, esposte ad un controllo sociale ben superiore a quello della determinazione degli imponibili. [↑](#footnote-ref-629)
630. ) E’ il c.d. “whistleblowing”, cui si accompagna anche l’impunità per partecipanti agli episodi corruttivi che se ne dissociano e li denunziano. [↑](#footnote-ref-630)
631. ) Simile a quello esistente nelle aziende come organizzazioni pluripersonali (par.3.1) e che esisteva negli antichi sistemi a ripartizione (par.1.4). [↑](#footnote-ref-631)
632. ) Ostacolare una definizione "ragionevole" degli imponibili, come vedremo al par.6.5 sull’accertamento con adesione, e “far decidere il giudice”, ha spesso il solo risultato di generare episodi corruttivi nelle commissioni tributarie per i motivi indicati negli ultimi periodi del par.6.8. [↑](#footnote-ref-632)
633. ) Ricordiamo i confusi e variegati atteggiamenti politici sul *partito degli evasori* , sul “partito antitasse” e sulla “lotta all’evasione” come nuova versione della lotta di classe (par.4.6 ove rinvii). [↑](#footnote-ref-633)
634. ) Aver legiferato su questi temi ha addirittura peggiorato la situazione rispetto a quanto sarebbe accaduto lasciando operare i consueti criteri empirici del giudizio di fatto, indicati al par. 5.8-5.9. [↑](#footnote-ref-634)
635. ) Ricordiamo dal par.3.7 che le organizzazioni pluripersonali “padronali”, pur tassando consumatori e dipendenti, hanno difficoltà nel tassare i loro titolari. [↑](#footnote-ref-635)
636. ) Durante la stagione giudiziaria della corruzione della politica (c.d. “mani pulite” del 1993 e ss.) molte evasioni fiscali emersero per la necessità di reperire i fondi per la corruzione (par.3.8). Ci fu poi la condanna penale per frode fiscale “da interposizione” (par.3.7) a Silvio Berlusconi, politicamente esposto, oppure i sequestri penali sulla famiglia Riva, in relazione alle indagini sull’inquinamento ambientale a Taranto. [↑](#footnote-ref-636)
637. ) I timori sono infatti molteplici, a partire da quello di non trovare nulla, non facendo risultato di servizio, e veder poi emergere per motivi fortuiti –magari per una delazione, una lite societaria o un fallimento- una clamorosa evasione, con allusioni di negligenza o peggio (par.5.11). C’è anche il timore di trovare indizi deboli, finendo quindi in una situazione di stallo, oppure di esporsi alle richieste corruttive degli interessati e ai sospetti dei colleghi. La tendenza è quindi quella, comprensibilissima, alle contestazioni interpretative (par.5.17 ss.), inutili, ma meno imbarazzanti. Un’indagine su questi aspetti potrebbe venire solo comprendendo l’utilità di monitorare i passaggi amministrativi “forzabili” dalla proprietà aziendale senza esporsi eccessivamente ai sospetti dei dipendenti. Qui si dovrebbe indirizzare “il tutoraggio” delle organizzazioni di una certa dimensione, senza logorarsi sulle questioni di diritto di cui al par.5.19. [↑](#footnote-ref-637)
638. ) Dove si “toglie ricchezza da sopra”, senza lasciare tracce particolari all'interno della contabilità, secondo la metafora, indicata al par.3.7 e ricorrente in questo testo. [↑](#footnote-ref-638)
639. ) Registrando altresì IVA in detrazione, come indicato al par.7.2. [↑](#footnote-ref-639)
640. Il ricarico dipende infatti dalle condizioni del mercato e dalla concorrenza, variando a seconda della merce, anche per uno stesso rivenditore. Non c’è quindi il margine di ricarico unitario del negoziante, ma quello del singolo articolo. Ad esempio per un negozio di abbigliamento il ricarico su beni “anonimi” come le magliette bianche è inferiore a quello su generi “di moda”. La percentuale di ricarico ha quindi senso solo se “ponderata” in relazione alla quantità delle merci con percentuali di ricarico diverse. Naturalmente questa difficoltà di calcolo può essere evitata, applicando a tutti i beni la percentuale di ricarico più bassa che magari, già da sola fa presumere un’evasione consistente. [↑](#footnote-ref-640)
641. ) Il prezzo di vendita, rilevato dall’ufficio tributario in periodi di ordinario svolgimento dell’attività, è infatti privo di significato per periodi di svendite e di liquidazioni, dove il prezzo è notoriamente inferiore. E’ una depurazione particolarmente importante per i beni soggetti a “mode” e non deperibili, mentre è invece trascurabile per i generi alimentari, dove i periodi di saldi e di liquidazione rilevano solo per merci tipicamente “stagionali” (ad esempio i panettoni dopo Natale o le colombe dopo Pasqua). [↑](#footnote-ref-641)
642. ) In quanto una parte dei beni acquistati potrebbe non essere stata venduta o inversamente potrebbero essere stati venduti beni acquistati in anni precedenti (sul ruolo delle rimanenze vedi par.7..13 e 7.17). [↑](#footnote-ref-642)
643. ) Che possono essere dovuti a ragioni naturali, come l’avvicinarsi della scadenza dei prodotti alimentari oppure a danneggiamenti da parte della clientela, che manipola il prodotto prima dell’acquisto, oppure ancora a veri e propri “taccheggi”. [↑](#footnote-ref-643)
644. ) Anche con un certo gradimento dei commercialisti (par.3.16), desiderosi di dare ai loro clienti, piccoli commercianti e artigiani di cui tengono la "contabilità fiscale", indicazioni su redditi "accettabili" dagli uffici tributari. [↑](#footnote-ref-644)
645. ) In concreto 5,160 milioni di euro circa, eccessiva per le imprese ad alto valore aggiunto (par.1.8) rispetto al fatturato. [↑](#footnote-ref-645)
646. ) Essi presentano quindi il paradosso metodologico secondo cui, aggiungendo un certo ammontare di acquisti ad un’azienda con elevata percentuale di ricarico, i ricavi aumentano poco più dei maggiori acquisti inseriti nel modello. [↑](#footnote-ref-646)
647. ) E' una grossolana applicabilità astratta a chiunque abbia ricavi inferiori a una certa cifra, indipendentemente dalla tipologia di clientela e quindi dalla possibilità di ricchezza non registrata. Lo si vede clamorosamente nell'avvilente assoggettamento agli studi dei lavoratori indipendenti che non operano al consumo finale, bensì verso organizzazioni che pretendono fattura e magari effettuano ritenute alla fonte. Si pensi ai rappresentanti di commercio, e a tutte le partite IVA “monocliente” (sostanzialmente lavoratori dipendenti) che sarebbero soggetti agli studi di settore senza alcuna possibilità, per ragioni di tempo e/o di competenze professionali, si svolgere prestazioni “in nero” a consumatori finali. [↑](#footnote-ref-647)
648. ) Anche l’applicazione degli studi ad attività economiche, che si prestano a una verifica presuntiva personalizzata in base al valore di mercato dei beni venduti (ad esempio per le costruzioni edilizie) appare priva di senso economico. [↑](#footnote-ref-648)
649. ) La spiegazione di questi confronti è spesso intellettualmente complessa, e quindi i giudici preferiscono la scorciatoia argomentativa astratta sulla sufficienza o meno dello studio alla rettifica; se quindi il risultato è "convincente in concreto" gli studi vengono promossi "in astratto", oppure il contrario, con una apparente schizofrenia che riconferma i limiti della giurisprudenza nella sistematizzazione dei concetti. Si ritrova, anche a proposito degli studi di settore, il filo conduttore del presente volume, secondo cui “le istituzioni non spiegano”: anche a proposito delle stime in esame la giurisprudenza “prima decide”, istintivamente, e poi costruisce la motivazione. [↑](#footnote-ref-649)
650. Rinviamo al par.3.12 sull'omessa fatturazione dei ricavi verso consumatori finali, rispetto a quelli verso operatori economici bisognosi di costi e con IVA detraibile. [↑](#footnote-ref-650)
651. ) Quando una attività in buona parte operante in contanti ha la maggior parte dei ricavi incassati con assegni, carte di credito e bonifici, è verosimile che i contanti non siano stati registrati. [↑](#footnote-ref-651)
652. ) Anch’essa descritta al par.4.5, e composta di tracciabilità, scontrini, spesometri e altri indizi contabili di cui ai parr.3.6, 5.9 e 5.16. [↑](#footnote-ref-652)
653. ) E’ la reazione “asimmetrica” a tutte le forfettizzazioni dell’imponibile, indicato al par.1.11. [↑](#footnote-ref-653)
654. ) Con espressioni “esoteriche”, come il difficile concetto di “soggetti congrui, ma non coerenti”. [↑](#footnote-ref-654)
655. ) Che spingono i clienti ad essere in regola, con gli studi di settore , come indicato al par.3.16, con un caso di “tassazione attraverso i professionisti”; questi ultimi, per scrupolo e prevenzione di contestazioni, spingono il cliente a essere "congruo e coerente" con gli studi di settore. [↑](#footnote-ref-655)
656. ) Che servivano a riequilibrare un sistema dove erano tassati solo i redditi agricoli e non quelli artigianali o commerciali, come visto al par.1.8. [↑](#footnote-ref-656)
657. ) Che soppresse l’imposta di famiglia, basata sul tenore di vita. [↑](#footnote-ref-657)
658. ) Così chiamato in quanto non “analizzava” le varie fonti di reddito, ma esprimeva tale concetto “in sintesi”, in base alla spesa. Quest’ultima però andava a sua volta “analizzata”, e con molta più fatica, in quanto assai più dispersiva. [↑](#footnote-ref-658)
659. ) Tendente alla “ragionierizzazione delle stime” secondo gli istinti di cui al par. 4.5, e già vista per gli studi di settore. [↑](#footnote-ref-659)
660. ) Sul collegamento con l'imposta sulle donazioni par.10.5. [↑](#footnote-ref-660)
661. ) Queste inefficienze confermano l’utilità dello strumento solo come soluzione di ripiego, quando le informazioni sulla produzione dei redditi sono insufficienti. [↑](#footnote-ref-661)
662. ) Come tanti indizi rilevanti ai fini della determinazione della ricchezza, anche il tenore di vita *non basta ma aiuta.* Sul coordinamento di questi indizi sarebbe fondamentale lo schedario permanente di cui al par.5.7. [↑](#footnote-ref-662)
663. ) Si trattava di una strategia politico comunicazionale, completamente spregiudicata rispetto alla determinazione della ricchezza, per cui paradossalmente “spingeva” un ministro dell’economia che era professore di diritto tributario. [↑](#footnote-ref-663)
664. ) Lo stesso vale per le spese personali di parecchi industrialotti, magari con un reddito dichiarato “rispettabile”, ma che acquistano di continuo auto di lusso, natanti, gioielli e servizi costosi, incompatibili cui redditi dichiarati negli anni, e il finanziamento verosimilmente proviene dalla ricchezza non registrata presso l’azienda, nei modi di cui al par.3.7. [↑](#footnote-ref-664)
665. ) Dovuta, oltre che alla concorrenza di paesi più competitivi, anche a cause interne, come la mancanza, attorno alle aziende, di un’intelaiatura di pubblici uffici efficienti (ne vedremo degli esempi al par.5.17 ss, col dissennato *transfert* psicologico sulle aziende di una fantomatica *grande evasione*). [↑](#footnote-ref-665)
666. ) Ad esempio fitti e subaffitti non dichiarati al fisco, Bed & Breakfast semiclandestini, luoghi di ritrovo mascherati da associazioni culturali, etc.. [↑](#footnote-ref-666)
667. ) Basta infatti passeggiare sulla via Tuscolana di Roma, dalla Metro di Anagnina alla salita del Quadraro per vedere più “nero” e presumibili “evasori totali” di quelli riportati sui rendiconti annuali delle istituzioni. Si conferma che una illegalità diffusa, ma lieve, suscita una sorta di impunità, anche se da qui, come indicato al par.4.2, viene una buona fetta dell’evasione di cui al par.1.6. Per gestire questa situazione non è sufficiente qualche azione simbolica da riversare in un comunicato stampa, ma serve una spiegazione scientifico sociale della determinazione degli imponibili, come essenza della funzione tributaria. [↑](#footnote-ref-667)
668. Si crea altrimenti una “sperequazione tra poveri”, rispetto a lavoratori a tempo pieno, anch'essi con redditi di sopravvivenza, ma che lavorano per organizzazioni rigide e quindi pienamente incisi dal "cuneo fiscale" di cui al par.3.8. [↑](#footnote-ref-668)
669. ) Evitando di trovarsi davanti a milioni di individui che, come i gigli dei campi, *non seminano, non raccolgono, eppure il signore li nutre* con domande simili a quelle di Nanni Moretti nella scena del film Ecce Bombo, reperibile su Youtube digitando “Vedo gente, faccio cose”. [↑](#footnote-ref-669)
670. Che oggi rischiano di finire a “finti poveri”, compresi gli esoneri da tasse e tickets o sussidi come il c.d. “reddito di cittadinanza” (par.2.2 sull’ISEE). [↑](#footnote-ref-670)
671. ) Abbiamo già detto che lo ignora persino la banca. [↑](#footnote-ref-671)
672. Art. 51 comma 2 decreto IVA e art. 32 n. 2 decreto 600.. [↑](#footnote-ref-672)
673. E' inoltre da chiedersi in questo caso se i versamenti non registrati fiscalmente debbano essere maggiorati dell'IVA, o essa vi si consideri immanente. Per le prestazioni al consumo finale questa è senz'altro la soluzione corretta, in quanto le due cifre sono cumulate. Così dovrebbe ritenersi anche per le prestazioni in cui sussiste l'obbligo di fatturazione, ma qui vi è possibilità di ritenere che l'IVA non è stata pagata. [↑](#footnote-ref-673)
674. Queste presunzioni conducono spesso ad accertamenti grossolani, che la Cassazione, davanti alla prospettiva di vanificare l’atto di accertamento, tende a salvaguardare (nella tendenza di cui al par.6.10). E' un caso in cui il “rigore normativo” diventa controproducente, in quanto provoca un'azione amministrativa contraria al senso comune, dalla quale gli uffici finiscono per astenersi (con un ulteriore motivo di paralisi dell'azione amministrativa) oppure per creare dei "martiri mediatici", di vessazioni fiscali nel senso indicato al par.5.3 . I vertici dell'agenzia delle entrate sono consapevoli da anni di questa stupidità normativa, ma una abrogazione o una modifica non viene vista portatrice di alcun "dividendo politico", nel senso indicato al par.2.4. Vedremo al par.6.10 che è uno dei casi in cui i giudici dovrebbero annullare l'accertamento bancario sbrigativo, effettuato in carenza di contraddittorio, con possibilità di emanare un nuovo atto immune dal vizio, in esecuzione del giudicato. [↑](#footnote-ref-674)
675. ) Analoghe a quelle effettuate dagli uffici contabili di aziende e altre organizzazioni. [↑](#footnote-ref-675)
676. ) Cioè moneta elettronica fuori dal circuito bancario, tipo “paypal”, poste pay, carte di credito ricaricabili o ricariche di telefoni cellulari. [↑](#footnote-ref-676)
677. ) Ad esempio negli atti di acquisto devono essere inseriti gli estremi dei mezzi di pagamento, anche se con l’uso delle cambiali o degli assegni una qualche forma di anonimato è ancora possibile (il compratore, dopo l’atto, riprende l’assegno o la cambiale e versa il contante). [↑](#footnote-ref-677)
678. ) I piccoli fornitori, lavoratori indipendenti o titolari di piccole organizzazioni, non hanno alcun problema ad accettare contanti in misura ben superiore alle soglie. Anche la richiesta di pagamenti in contanti per spese “straordinarie” di elevato importo, come riparazioni auto e lavori edilizi, è facilmente gestibile nonostante i limiti legislativi, tranquillamente ignorati nel rapporto tra artigiani e clienti privati (salvo il contrasto di interessi di cui al par. 9.3. [↑](#footnote-ref-678)
679. Dall'“asocialità” di strutture giustamente "non umane", come le aziende, si passa facilmente a considerarle "disumane" e quindi "prive di senso civico", impropriamente usato per spiegare l’evasione fiscale (par.4.5). [↑](#footnote-ref-679)
680. L'opinione pubblica è stupita dai bilanci sempre in pareggio al centesimo, mentre anche l’uomo della strada smarrisce con indifferenza cifre molto superiori, e neppure si china a raccogliere una moneta da meno di un euro. E' il minimo che può accadere quando, per formazione culturale (par. 4.1), la massa pensa che la partita doppia sia un gioco di carte con la rivincita. Eppure basterebbe poco per spiegare che le registrazioni vengono effettuate, per gli stessi importi , in dare e in avere. [↑](#footnote-ref-680)
681. ) Le mie stesse spiegazioni della determinazione degli imponibili attraverso le aziende sono state considerate da qualcuno come prezzolate da un fantomatico “grande capitale” da chi scambia ingenuamente le aziende con "omoni pieni di soldi" (par.3.1) , che comprano gli argomenti degli studiosi per farsi riconoscere un ruolo, e convincere l'opinione pubblica di non essere loro i fantomatici "grandi evasori" di cui al par.4.6. Non ci si rende conto invece che le aziende sono programmate per pensare solo al prodotto, cioè gruppi sociali tenuti assieme da detersivi, dolciumi, cosmetici etc. (par.3.1) [↑](#footnote-ref-681)
682. ) E per certi versi *antiscientifica,* retaggio di un bagaglio culturale tardoumanistico, ancorato all’epoca agricolo artigianale (par. 4.1) [↑](#footnote-ref-682)
683. ) Dai, potrebbe dirmi il solito sapientone rivestito di senso pratico, vuoi che se la Volkswagen ha truccato i software per le emissioni, non abbia venduto in nero qualche migliaio di Golf? [↑](#footnote-ref-683)
684. Questa diffidenza per l’idea stessa di “organizzazione” spiega le confuse normative sugli organi di vigilanza, in genere inutili, cui le aziende sono tenute come il collegio sindacale e la società di revisione, i variopinti comitati per il controllo interno, gli organismi di vigilanza per la 231, la sicurezza, la privacy, il *risk management* di cui diremo anche al par.5.18 sul “tutoraggio fiscale”. [↑](#footnote-ref-684)
685. ) Perdita che nel sensazionalismo mediatico alimenta l’idea delle aziende come “grandi evasori” [↑](#footnote-ref-685)
686. ) Al par.3.1 e 3.7 abbiamo visto che le organizzazioni producono valore aggiunto anche se perdono, e non hanno bisogno di sostentarsi, mentre piccoli commercianti o artigiani in perdita sono economicamente un controsenso. [↑](#footnote-ref-686)
687. ) Ciò conferma l'impermeabilità della nostra pubblica opinione rispetto al concetto di azienda, come organismo pluripersonale, privo di bisogni personali per cui evadere, relativi casomai ai suoi titolari o amministratori (par.3.1). [↑](#footnote-ref-687)
688. ) A parte la riscossione delle imposte dichiarate e non versate, come visto al par.5.7. [↑](#footnote-ref-688)
689. ) E’ un caso di coesistenza inconsapevole, all’interno della pubblica opinione e persino delle stesse persone, di tendenze diverse, puntualizzate variamente a seconda delle circostanze, con una schizofrenia sociale dovuta al deficit formativo sulle organizzazioni pluripersonali (par.4.1). Queste ultime ne vengono destabilizzate, in quanto hanno bisogno di serenità, non di parallele demonizzazioni e mitizzazioni. [↑](#footnote-ref-689)
690. ) La ricerca di una “controparte comoda” è una costante dei pubblici uffici, simili ai medici che preferiscono curare i sani, che creano meno problemi come nel divertente sketch di Guzzanti, visibile digitando su youtube Aniene 2 Supereroi. Anche le reinterpretazioni sono fumose e immaginifiche, basate su un misto di ragionamento e di frasi tipo “non lo dico io lo dice la circolare” (su youtube *Cinzia Leone Dalle otto alle otto*). [↑](#footnote-ref-690)
691. ) E’ un riflesso della “cannibalizzazione giurisdizionale” della funzione tributaria, di cui al par.1.3, che spinge gli uffici tributari ad avere le spalle coperte dal richiamo a leggi, circolari, sentenze e altri materiali normativi, senza esporsi sulla valutazione "in fatto" della ricchezza non registrata. Possono considerarsi "interpretative" anche contestazioni su fatti valutativi e circostanze palesi, come il transfer pricing o l'esterovestizione, indicate al par.7.19. [↑](#footnote-ref-691)
692. ) Ciò anche se la presenza sistematica su questi ultimi è più utile alla funzione tributaria, per i motivi indicati al par.5.7. [↑](#footnote-ref-692)
693. ) Talvolta coincidenti con la parte intellettualmente più vivace dell'accademia di cui al par.4.3. [↑](#footnote-ref-693)
694. ) Chi non dichiara un’astrazione economica di cui al par.1.8 (consumo o reddito) perché ne ritiene mancanti alcuni presupposti di imponibilità non la sta nascondendo, ma gestendo secondo un’interpretazione dotata di una certa fondatezza. Un’eventuale contestazione del fisco è quindi pur sempre una contestazione interpretativa, in quanto modifica il regime giuridico applicato dal contribuente, senza scoprire imponibili nascosti. [↑](#footnote-ref-694)
695. ) Par. 3.9 sulla rilevanza tributaria dei negozi giuridici attraverso cui sono veicolati i rapporti economici da cui emergono le astrazioni soggette a imposte, cioè ricavi, redditi, consumi etc. (par.1.8). [↑](#footnote-ref-695)
696. ) Dove il fisco si fa forte delle erronee tesi un tempo avvocatescamente sostenute dai contribuenti, secondo cui il significato tributario delle espressioni legislative deve essere desunto da quello civilistico (par.3.9). [↑](#footnote-ref-696)
697. ) La preferenza per le contestazioni “in diritto”, spiegata al paragrafo precedente, rende sempre più frequenti quelli che potrei definire “processi verbali di disquisizione”, che ricordano la scientificità esteriore di cui al par.4.3. Dietro la confusione, indicata nel testo, emerge la tendenza a fare leva sulla sostanza economica dove i contribuenti hanno seguito la forma giuridica, e viceversa, a seconda della convenienza accertativa. La tortuosità delle relative motivazioni, disorientando giudici che non hanno modo di approfondirle, ed assumono l’atteggiamento “pro fisco” di cui al par.6.10, anche per mancanza di familiarità con le “simmetrie fiscali” di cui al par.3.12, come vedremo ora nel testo. [↑](#footnote-ref-697)
698. ) A questo schema corrispondono anche le contestazioni sui prezzi di trasferimento di cui al paragrafo 7.19, a rigore non “interpretative”, ma “di fatto”, secondo la teoria dei ” fatti valutativi”, di cui al par. 5.8. [↑](#footnote-ref-698)
699. ) Si pensi anche a sconti non dovuti, piccoli omaggi, comodati a clienti di beni strumentali e altri comportamenti giuridicamente non dovuti, ma commercialmente opportuni. [↑](#footnote-ref-699)
700. ) Definiti come “ricavi non dichiarati” quasi fossero cessioni “in nero”, mentre qui ci si è semplicemente astenuti, per convenienza economica o di relazioni commerciali, dal far valere un diritto teorico, senza alcun incasso non registrato. Lo stesso quando si presumono interessi su finanziamenti, accertando interessi attivi in capo al creditore, senza riconoscerli in deduzione al debitore. [↑](#footnote-ref-700)
701. ) Mito autoprodottosi per l’inadeguatezza delle spiegazioni scientifico sociali della funzione tributaria, indicate al cap.4. [↑](#footnote-ref-701)
702. ) Qualche volta vengono violate le “simmetrie fiscali” di cui al par.3.12, anche per la spada di Damocle dei paralleli processi penali, di cui diremo subito nel testo; tutto ciò induce spesso le aziende a subire determinazioni dell’imponibile parzialmente irragionevoli per risolvere pragmaticamente il problema, in una sorta di piccole “estorsioni di stato”. [↑](#footnote-ref-702)
703. ) Vedremo infatti al par.6.5 che, una volta formulato il rilievo, è raro poterlo chiudere “a zero” senza un qualche esborso di imposta, magari a seguito di una riformulazione del rilievo stesso. [↑](#footnote-ref-703)
704. ) Anche i tentativi di spiegarsi queste contestazioni con gli schemi privatistico-giurisdizionali del diritto (par.1.3) sono abbastanza patetici. [↑](#footnote-ref-704)
705. ) Sono riunioni abbastanza surreali, tra lo scarico di responsabilità dei funzionari aziendali e le preoccupazioni di sfruttamento professionale dei consulenti, che però convergono verso l’accettazione di “adesioni” abbastanza penalizzanti, pur di chiudere la contestazione. [↑](#footnote-ref-705)
706. ) Contribuendo a creare una società polarizzata tra un enorme apparato pubblico burocratizzato ed un operoso insieme di micro organizzazioni, piccoli commercianti, artigiani ed altri che “si arrangiano” nei modi indicati al par.3.13 ss. [↑](#footnote-ref-706)
707. ) Mi riferisco alla possibilità del titolare di scavalcare, a proprio personale beneficio, i controlli interni della propria azienda, concretizzando il mito simbolico della c.d. “grande evasione”. [↑](#footnote-ref-707)
708. ) Condividere il potere con altri soci, aumentando le dimensioni aziendali, ostacolerebbe queste possibilità, oltre ad essere fonte di dissapori nel difficile rapporto con le burocrazie pubbliche. In generale, per il titolare di un’azienda con centinaia o migliaia di addetti, ormai affrancato dall’impegno lavorativo diretto, la crescita dimensionale, con ingresso di nuovi soci, con cui condividere il potere, è un problema più che un’opportunità, visto anche lo spontaneismo individualistico italiano di cui al par. 4.1. [↑](#footnote-ref-708)
709. ) Senza essere sfiorate, come potrebbe accadere per gli esponenti del capitalismo familiare, dalla tentazione di approfittare della difficile individuabilità degli occultamenti d’imponibile. [↑](#footnote-ref-709)
710. ) Fermo restando, grazie a globalizzazione e apertura delle frontiere, l’accesso all’Italia come mercato di sbocco. [↑](#footnote-ref-710)
711. ) Vedi il par.4.4 sull’incapacità di aziende e loro associazioni di fare formazione sociale sia pure sull’idea di azienda e sul suo uso nella tassazione (Lupi, Aziende in ordine sparso al macello, in wwfondazionesturitributari.com). [↑](#footnote-ref-711)
712. ) Si pensi al fantomatico slogan del “fisco per lo sviluppo”, con agevolazioni sugli utili reinvestiti, l’ACE, il patent box, ace, le start up, il superammortamento. Tutti incentivi onerosi come gettito e meno efficaci di un banale riconoscimento per organizzazioni, che prima di essere agevolate hanno bisogno di essere capite, (lo stesso vale per il “jobs act” e una tesi di laurea o dottorato dedicata a “quali agevolazioni fiscali per la produzione?” potrebbe utilmente approfondire). [↑](#footnote-ref-712)
713. ) Magari sui modi in cui le agevolazioni sono state applicate. [↑](#footnote-ref-713)
714. ) Con tutte le sue convenienze politico-mediatiche, burocratiche, professionali e (paradossalmente) di possibilità di evadere. [↑](#footnote-ref-714)
715. ) La "gestione del rischio fiscale" è quindi uno dei casi, descritti al par.2.4, in cui la legislazione usa formule generiche cui far dire, a seconda dei destinatari, ciò che è più conveniente a seconda di chi siano gli interlocutori nella pubblica opinione. Si conferma così che il giurista potrà serenamente dedicarsi a spiegare la legislazione, come scienziato per tecnici, solo dopo aver verificato l’esistenza di un’adeguata cornice di studio sociale, e in caso negativo aver contribuito a crearla. [↑](#footnote-ref-715)
716. ) La disposizione commentata sopra cerca acrobaticamente di trasferire in materia tributaria la logica della legge 231, sulla responsabilità delle persone giuridiche, diretta ad evitare che i managers commettano reati (ad esempio ambientali o corruttivi) nell’interesse dell’azienda. Abbiamo però già visto al par.3.1, 3.2 e 3.7, che sconfitta l’elusione, i dirigenti amministrativi non hanno alcuna convenienza, né personale né lavorativa, a nascondere materia imponibile nell’interesse dell’azienda. Potendo rubare qualcosa, lo faranno per se stessi, non certo per l’azienda. [↑](#footnote-ref-716)
717. ) Per nascondere ricchezza al fisco nei modi già indicati al par. 3.7, richiamati al par.5.13 a proposito dei controlli. [↑](#footnote-ref-717)
718. ) Anche la letteratura che si è occupata di questi temi conferma la confusione esistente sull’argomento, anzi ne costituisce un’involontaria manifestazione. [↑](#footnote-ref-718)
719. ) Per la comodità pratico-politica di chiedere relativamente di più a pochi, anziché somme minori a un numero maggiore di contribuenti. Anche questo provocava del disagio sociale, fronteggiato rimettendo di quando in quando i relativi debiti, magari in concomitanza con solennità dinastiche, in modo da “fidelizzare” i sudditi. [↑](#footnote-ref-719)
720. ) E’ una logica “di scambio” concepibile anche nelle suddette antiche remissioni di debito, condizionabili al un pagamento parziale. [↑](#footnote-ref-720)
721. Il condono andava incontro all’esigenza della politica di avere gettito, accusate di aver introdotto nuovi tributi, o inasprito quelli esistenti (l'"imposta volontaria" sfugge alla consueta accusa è di !"avere messo le mani nelle tasche degli italiani"). Dietro ai condoni succedutisi negli ultimi quarant’anni c’è la diversa determinabilità degli imponibili, in un estremo tentativo di perequazione fiscale, per acquisire gettito aggiuntivo su ricchezza non emersa in autotassazione. Forse la politica non comprendeva queste necessità, o anche se le comprendeva si rendeva conto delle difficoltà di superarle nel breve arco del proprio mandato governativo, visti i tempi richiesti per avviare il circolo virtuoso tra determinazione della ricchezza attraverso le aziende e stime, descritto al par. 5.7 di questo testo. [↑](#footnote-ref-721)
722. Col condono la **politica** profittava delle stesse asimmetrie informative grazie alle quali i “lavoratori indipendenti” nel complesso **sovrastimano** le capacità di intervento dei pubblici uffici nella determinazione della ricchezza (paragrafo 4.2). L'offerta del condono faceva leva sulla consapevolezza di tanti operatori di aver occultato una quota cospicua di ricchezza, e sul loro timore di essere controllati, eccedente le possibilità effettive di credibile controllo valutativo da parte degli uffici. [↑](#footnote-ref-722)
723. ) E’ un paradossale corollario della spiegazione dell’evasione, anziché con la diversa determinabilità della ricchezza, con onestà e disonestà, come abbiamo visto al par.4.5. Se questa premessa (di senso compiuto nei termini indicati al par.4.7) fosse vera, siccome nei grandi numeri onestà e disonestà si distribuiscono in modo omogeneo, allora il teorema “più dichiari più evadi” avrebbe un senso. Compreso il paradosso del condono del 1982, che consentiva di definire con pochi spiccioli persino le dichiarazioni omesse. [↑](#footnote-ref-723)
724. ) Sanando gli interessi non dichiarati sui capitali esteri si otteneva gratuitamente un condono se questi capitali derivavano da redditi evasi al fisco, senza costi aggiuntivi rispetto a chi doveva solo sanare la mancata dichiarazione degli interessi su patrimoni costituiti senza alcuna evasione di imposta. Quest’obliquo condono “a costo zero” (“regalato”) sui capitali esteri delle frange più spregiudicate del capitalismo familiare era una specie di “paghi uno porti via tre”; esso fu universalmente criticato dall’accademia, ma fu ispirato per due volte da un ministro delle finanze professore di diritto tributario, il che conferma la situazione accademica, descritta al par.4.3. [↑](#footnote-ref-724)
725. ) Specie se si pensa che comunque l’attività di controllo non si arrestava in periodo di condono. Quest’ultimo sottoponeva però a logoramenti occasionali e privi di respiro la macchina amministrativa. [↑](#footnote-ref-725)
726. ) Si tratta dei provvedimenti del 2016 e del 2017 denominati “rottamazione dei ruoli” (par.6.11) e “rottamazione delle liti pendenti”, basati sull’abbuono delle sanzioni e di buona parte degli interessi purchè si procedesse al pagamento dell’imposta, nella logica di scambio indicata all’inizio del paragrafo. L’ultimo provvedimento, c.d. “pace fiscale “, segue la stessa logica e può essere un messaggio verso l’auspicata “deprocessualizzazione del settore”, di cui al par.6.10. [↑](#footnote-ref-726)
727. ) Condoni troppo frequenti cannibalizzano se stessi, vanificando l’effetto dissuasivo dei controlli; il condono ripetuto terrebbe solo se, invece di essere accompagnato dall’*amnistia*, ai fini penaltributari,fosse seguito da una generale “amnesia” degli interessati. [↑](#footnote-ref-727)
728. ) Il concetto astratto di condono è vagamente visto come “politicamente scorretto”, anche per via di una sentenza della Corte di Giustizia (sent 132/06 del 2008), di portata poco più che simbolica, che ne sancì l’illegittimità comunitaria sotto il profilo IVA (tributo armonizzato). La “contrarietà ai condoni” appartiene alla tendenza culturale genericamente “antievasione”, minoritaria, ma forte, descritta al par.4.6, che spiega grossolanamente spiega la determinazione degli imponibili in termini di onestà e disonestà, e per cui il “condono” è un “regalo ai disonesti” (par.4.5). Queste tendenze confermano senza volerlo il disorientamento diffuso sulla determinazione degli imponibili, che è la causa dei condoni, non il loro effetto. [↑](#footnote-ref-728)
729. ) Un tema tecnico, connesso alle simmetrie fiscali di cui al par.3.12, è la tendenza amministrativa a chiedere il pagamento dei crediti d’imposta indebiti per l'anno in cui sono indebitamente esposti, lasciandone impregiudicato il riporto agli anni successivi, ma con qualche problema ove in tali anni non ci sia “capienza d’imposta”. [↑](#footnote-ref-729)
730. ) Omettiamo i contingenti dettagli normativi secondo cui per le dichiarazioni presentate dal 2017 in poi gli anni diventano cinque, e se la dichiarazione è stata omessa sette. [↑](#footnote-ref-730)
731. Questa consumazione del potere andava esclusa, già allora, qualora dopo l’atto impositivo fossero giunte nuove informazioni, definite “sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi” dagli artt. 43, d.P.R. n. 600 e 57, comma 3, decreto IVA. [↑](#footnote-ref-731)
732. Sotto un certo profilo, il processo è il tipo di procedimento necessario alla funzione giurisdizionale. [↑](#footnote-ref-732)
733. ) La fuorviante concezione processualistica del diritto tributario fa quasi apparire anomalo il diritto di accesso, come se gli uffici tributari fossero litiganti privati, con una sfera di riservatezza difensiva da salvaguardare. [↑](#footnote-ref-733)
734. ) In quanto la procedura è seriale, e si basa su dati già in possesso dell'amministrazione finanziaria, senza utilità prospettica di coinvolgere ex ante il destinatario, anche rispetto alle cifre coinvolte. Si pensi al caso delle tasse automobilistiche, dovute per l’iscrizione dei veicoli ai pubblici registri automobilistici, di cui al par.10.10. [↑](#footnote-ref-734)
735. ) Come le determinazioni in base ai movimenti bancari di cui al par.5.16. [↑](#footnote-ref-735)
736. ) Anche alla luce del principio comunitario, da intendere alla luce del principio di proporzionalità, sul diritto di essere ascoltati prima di essere destinatari di un provvedimento amministrativo tributario, o in genere restrittivo, anche in materia sanzionatoria, previdenziale, urbanistica, etc.. [↑](#footnote-ref-736)
737. ) Sui limiti della motivazione della sentenza par.6.9. [↑](#footnote-ref-737)
738. ) Si tratta della c.d. “motivazione per relationem”, cioè per rinvio. Qualora invece gli atti cui l'accertamento rinvia non siano in possesso del contribuente, l’atto impositivo dovrà riportarne in modo esauriente il contenuto; così come la dialettica processuale alleggerisce la motivazione della sentenza, quella procedimentale alleggerisce quella dell’accertamento. [↑](#footnote-ref-738)
739. ) Per utilizzare una formula sintetica, si potrebbe

     dire che la motivazione deve “descrivere la determinazione del presupposto da parte dell’ufficio, e il suo inquadramento giuridico”. [↑](#footnote-ref-739)
740. Si pensi al riferimento a risultanze istruttorie o circostanze comunque non contestate (documenti, ammissioni, verbali di ispezione, ecc.). [↑](#footnote-ref-740)
741. ) A questo punto l’unico rimedio è il ritiro totale o parziale dell’atto “in autotutela”, su cui par.6.6. A questi fini non basta il difetto di motivazione, ma occorrono altri indizi della palese infondatezza /illegittimità dell’atto. [↑](#footnote-ref-741)
742. ) In modo cioè da consentire al contribuente di prendere posizione con cognizione di causa sulla richiesta dell’ufficio tributario. [↑](#footnote-ref-742)
743. Come confermato dalla unanime giurisprudenza. [↑](#footnote-ref-743)
744. ) Anche se il caso si verifica di rado, nell’ambito della motivazione l’ufficio potrebbe anche addurre, nel processo , elementi di prova non indicati nell’atto impugnato. [↑](#footnote-ref-744)
745. Cioè l'"*evidence*" intesa (par.5.8) come prova in senso materiale. [↑](#footnote-ref-745)
746. ) A proposito della differenza tra “evidence”, cioè aspetto materiale della prova e prova come ragionamento (“proof”),. [↑](#footnote-ref-746)
747. ) E’ ad esempio la tecnica processualpenalistica dell’”alibi”, che nella funzione tributaria potrebbe consistere nell’ essere stato infermo, o all’estero, e quindi impossibilitato a svolgere l’attività economica messa dall’ufficio alla base dell’accertamento. [↑](#footnote-ref-747)
748. ) I giudici tendono quindi a considerare assolto l'onere della prova di maggiori ricavi non dichiarati, da parte degli uffici, anche con le tradizionali stime per ordine di grandezza, con cui da secoli, avveniva la determinazione valutativa della ricchezza. E' un riflesso della naturale tendenza a *contestualizzare* il probabilismo della prova, di cui al par.5.8, in relazione alle possibilità probatorie di chi la fornisce, minori per l'ufficio, nonostante i poteri inquisitori che possiede. [↑](#footnote-ref-748)
749. I giudici, ignorando la normale snellezza della documentazione contabile, tendono a trasferire sugli operatori economici, le cautele probatorie normalmente accompagnate a rapporti giuridici isolati. [↑](#footnote-ref-749)
750. ) Potrebbe trattarsi, oltre che della già indicata malattia del contribuente, della prova che un esercizio commerciale era chiuso, o distrutto, che rende inverosimile la produzione di un reddito attraverso di lui. [↑](#footnote-ref-750)
751. Corretto dal giudice, con un annullamento parziale, ma che logicamente potrebbe essere corretto anche dallo stesso ufficio tributario nei modi che vedremo al par.6.10. [↑](#footnote-ref-751)
752. ) In linguaggio tecnico si tratta di “allegare”, cioè indicare gli aspetti dell'atto impositivo carenti di fondamento probatorio. [↑](#footnote-ref-752)
753. ) Dove i primi avrebbero dovuto essere provati dall’ufficio e i secondi dal contribuente. [↑](#footnote-ref-753)
754. ) Si pensi al garante di eventuali debiti tributari di terzi, come spesso avviene per banche o assicurazioni, che rilasciano fideiussioni ai fini di rimborsi di imposta. [↑](#footnote-ref-754)
755. La necessità che il creditore si rivolga previamente al debitore principale può essere prevista normativamente, come per la solidarietà dei soci di società di persone, col c.d. "beneficium excussionis". [↑](#footnote-ref-755)
756. ) Si pensi ai coeredi o ai soci di società di persone, che hanno pagato debiti della società, intendendo rivalersene nei confronti degli altri soci. [↑](#footnote-ref-756)
757. ) L'unica conseguenza pregiudizievole, indirettamente, è che l'attivismo dell'ufficio tributario nei confronti di un coobbligato, può evitare la decadenza amministrativa, secondo una tendenza giurisprudenziale che applica i principi della prescrizione civilistica. E’ una eventualità abbastanza rara, quasi un caso tecnico di scuola, che conferma la tendenza equivoca ad estendere a una funzione amministrativa, retta da termini di decadenza, il concetto civilistico di prescrizione. [↑](#footnote-ref-757)
758. ) In una prospettiva amministrativistica, invece, l'impugnazione vittoriosa, da parte di un condebitore, non giova di per sé a chi, rimanendo inerte, ha fatto acquiescenza all'atto. [↑](#footnote-ref-758)
759. .La c.d. "responsabilità d'imposta" di cui al par.3.5. [↑](#footnote-ref-759)
760. ) Nella coobbligazione solidale paritetica si ritiene invece necessario un atto impositivo per ciascun coobbligato. [↑](#footnote-ref-760)
761. ) Art.36 del decreto sulla riscossione delle imposte, n.602 del 1973, che sancisce la “responsabilità limitata” di chi ha ricevuto restituzioni di capitale o dividendi nel biennio anteriore alla liquidazione. E’ una disposizione inadeguata rispetto ai problemi di cui ai parr.3.5 e 7.21 [↑](#footnote-ref-761)
762. Si pensi ad esempio al consumatore, che paga in parte “in nero” il prezzo di immobili. E' uno dei rari casi in cui, vista anche la scarsa sistematicità dell'azione accertativa degli uffici tributari, questo istituto , introdotto nel 2012 per motivi di immagine ("di bandiera"), può avere effetti pratici. [↑](#footnote-ref-762)
763. ) Abbiamo visto ai parr.1.2 e 1.4 che stime e valutazioni per ordine di grandezza erano necessariamente all’ordine del giorno nelle imposte preindustriali, da quelle dei raccolti, a quelle sulla condizione economica delle persone, sul valore degli immobili e gli altri parametri di determinazione degli imponibili indicati al par.1.4. [↑](#footnote-ref-763)
764. ) Ricordiamo dal par.1.4-1.5 che la “sperequazione” nella determinazione dei tributi è un motivo di malcontento diverso da quello della loro eccessività, che coinvolge la natura e la funzione delle spese pubbliche, ed è politicamente più delicato e complesso (par.1.7). Si ricordi quanto rilevato al par. 4.1 sulla “pubblica opinione”, concetto ben anteriore alle società pluralistico-democratiche. [↑](#footnote-ref-764)
765. ) Si trattava di assetti politici “non democratici”, di gran lunga maggioritari nel tempo e nello spazio, dove l’esigenza d’indipendenza della funzione di giustizia era vista rispetto alle parti, non rispetto alla politica, di cui i giudici erano addirittura una emanazione; in quest’ottica si spiega l’espressione “la legge è uguale per tutti”, che enfatizza al tempo stesso l’indipendenza e l’autorità dell’organo (un ottimo argomento da tesi di laurea o dottorato riguarda il senso dell’indipendenza del potere giudiziario da quello politico). [↑](#footnote-ref-765)
766. ) Su questa gestione amministrativa dei reclami sulla determinazione del tributo, tipicamente “contenziosa”, ma non giurisdizionale vedi il mio video apposito digitando su youtube il video dal titolo “contenzioso tributario 1”. [↑](#footnote-ref-766)
767. ) par.1.1 sulla differenza tra funzioni sostanziali e procedurali. [↑](#footnote-ref-767)
768. ) Più precisamente si tratta di una funzione nel senso procedurale di cui al par.1.1, variamente intrecciata con le funzioni in senso sostanziale di cui al par.1.3. [↑](#footnote-ref-768)
769. La capillarità della tassazione rendeva invece necessaria una gestione stabile di recriminazioni e proteste potenzialmente idonee a incrinare consenso politico e coesione sociale. Per questo anche lo strumento del condono, come indicato al par.5.20, era già anticamente una valvola di sfogo delle proteste e uno strumento di governo del settore. [↑](#footnote-ref-769)
770. ) Come la contabilità dei piccoli commercianti e artigiani (par.3.13), l’”esportazione della ragioneria” (par.4.5), la tracciabilità (par.5.16), nell’assenza di spiegazioni scientifico sociali sulla determinazione degli imponibili, di cui al cap.4. [↑](#footnote-ref-770)
771. ) Che sfociava nel c.d. “concordato fiscale”, analogo agli odierni istituti di determinazione consensuale dei tributi, su cui infra. [↑](#footnote-ref-771)
772. ) Come i prezzi di trasferimento delle aziende multinazionali (par. 7.19), le valutazioni di fine esercizio nel reddito d’impresa (par.7.15-7.16), le rettifiche relative a una molteplicità di documenti, individualmente modesti, ma che nel loro complesso fanno “grandi numeri”, ad es. in tema di inerenza (par.7.9). [↑](#footnote-ref-772)
773. ) Con la perdita di controllo della ricchezza non determinabile attraverso le aziende, e il mancato avvio del monitoraggio amministrativo necessario all’autodeterminazione dei tributi, indicato al par.5.7. [↑](#footnote-ref-773)
774. ) Sopravvalutata rispetto alle effettive dimensioni del fenomeno (par.5.11), ed estesasi alle commissioni tributarie, per intuitive ragioni di cui al par.6.9. [↑](#footnote-ref-774)
775. ) Col Dlgs 218 del 1997, sull’accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, di cui diremo più avanti. [↑](#footnote-ref-775)
776. ) Lo conferma l'irrilevanza quantitativa dei processi tributari nella maggior parte dei paesi sviluppati, e l’inutilità della proliferazione dei processi tributari nel nostro Paese, su cui par. 6.10. [↑](#footnote-ref-776)
777. ) Di "strumenti deflativi" ha invece senso per il processo civile, sostituito da arbitrati, mediazioni, conciliazioni, e altre “A.D.R.”, come reazioni alla burocratizzazione della giustizia (par.5.3). [↑](#footnote-ref-777)
778. ) Questa formula esprimeva l’antica utilizzazione “esplorativa” degli accertamenti, come avvio di una dialettica sulla stima dell’imponibile. [↑](#footnote-ref-778)
779. ) Dietro la formula “strumenti deflativi del contenzioso” c’è l’eccezione trasformata in regola, ovvero la funzione giurisdizionale in senso procedurale che cannibalizza la funzione sostanziale tributaria, in sé “non giurisdizionale” (par.1.3). Portando alle estreme conseguenze questa logica, tutte le funzioni amministrative potrebbero essere viste come strumenti deflativi del potenziale contenzioso futuro, e quindi la medicina diventerebbe una deflazione del potenziale contenzioso sanitario, l’autorizzazione edilizia del contenzioso urbanistico, la rimozione dei rifiuti del contenzioso ambientale etc. Ogni funzione pubblica si trasfigura in una possibile grana, col trionfo dell’immobilismo e del formalismo, dal che la dilagante burocratizzazione, derivante dalla concezione privatistico-giurisdizionale del diritto (par.1.3). “Essere a posto” prevale sullo svolgimento della funzione, dal che la Caporetto dell’intervento pubblico che abbiamo sotto gli occhi. [↑](#footnote-ref-779)
780. ) Per questo le procedure in esame non sono esplicitamente previste per gli atti di liquidazione (par.5.5) di cui si presuppone l'elevata evidenza e precisione, contabile e documentale, né per le controversie di rimborso. Tuttavia anche qui reciproche concessioni sono utilmente attivabili. [↑](#footnote-ref-780)
781. ) Neppure c’è somiglianza con una transazione nell’interesse di terzi, perché anche qui il rappresentante deve massimizzare il vantaggio di colui che rappresenta, anche giovandosi di passi falsi della controparte, mentre qui c’è una funzione pubblica da svolgere (l’unico punto di contatto è un interesse diverso da quello individuale del soggetto che decide e quindi la necessità di una motivazione. [↑](#footnote-ref-781)
782. ) Non è una questione “etica”, di giustizia superiore, di trasparenza amministrativa ideale, ma di convenienza pragmatica a una gestione cooperativa della determinazione degli imponibili da parte degli uffici. Ogni volta che un ufficio costringe a pagare un’imposta non dovuta, ciò costituirà una legittimazione politico-sociale per un numero molto più elevato di titolari di imponibili sfuggenti che cercheranno di ridurre quella dovuta. Se i pubblici uffici dimenticano la loro funzione giustiziale, adottando un utilitarismo burocratico, legittimano l’utilitarismo delle loro controparti. E’ un circolo vizioso che non si chiude “a somma zero”, ma su larga scala danneggia la parte pubblica sia in termini di gettito che reputazionali. [↑](#footnote-ref-782)
783. ) L’espressione “provocatio ad opponendum”, riferita ai contesti “valutativi” rivelava la finalità di “sondare il contribuente”. [↑](#footnote-ref-783)
784. ) La migliore garanzia di "controllo sociale" sull’uso trasparente di questi istituti nei confronti degli abusi indicati al par.5.11 è infatti la possibilità di ricostruire i passaggi logici e le assunzioni effettuate per arrivare alla rideterminazione dell’imponibile. [↑](#footnote-ref-784)
785. Esempi classici sono il valore di un immobile o l’ammontare dei ricavi di artigiani e piccoli commercianti. [↑](#footnote-ref-785)
786. ) Per definire in adesione una singola questione di diritto si potrebbe decurtare l’imponibile accertato della possibile percentuale di vittoria del contribuente in contenzioso. [↑](#footnote-ref-786)
787. ) Con tutti i difetti del ricorso amministrativo “in opposizione”, che vedremo al prossimo paragrafo. [↑](#footnote-ref-787)
788. ) Questa limitazione era desumibile dal testo dell'art.1 del decreto 218, sulla necessità di "definizione dell'accertamento"; la definizione parziale è invece sempre stata compatibile con la *conciliazione giudiziale*. [↑](#footnote-ref-788)
789. ) L’estensione può indurre ad attendere la sentenza di primo grado, come parametro indicativo per la conciliazione. Prima dell’estensione della conciliazione in grado d’appello si ricorreva, come oggi dopo la sentenza di secondo grado, alla c.d. "autotutela condivisa" (par. 6.6), senza però riduzione delle sanzioni. [↑](#footnote-ref-789)
790. ) Più è anticipata la definizione, amministrativa o processuale, della controversia, maggiore è la riduzione della sanzione. [↑](#footnote-ref-790)
791. ) In termini statistici il numero dei processi diminuisce leggermente, ma resta in assoluto sui livelli patologici di cui al par. 6.10. [↑](#footnote-ref-791)
792. ) Da una parte ci si trova esposti alle insinuazioni di negligenza o connivenza, e dall'altra ad accuse di eccessiva sbrigatività degli accertamenti originari, se troppo spesso li si corregge “al ribasso”. [↑](#footnote-ref-792)
793. Indicate ai paragrafi 3.9 3-11, 5.17, 5.18. [↑](#footnote-ref-793)
794. ) Ognuno può presentare la pratica come “decisa da altri”, in una sorta di decisione collegiale, che mette al riparo da critiche e sospetti. Come le patate bollenti, la pratica transita di mano in mano, finché si raffredda e l’“esposizione” di ciascuno è compatibile col desiderio di “copertura” delle nostre pubbliche amministrazioni, indicato al par. 5.3. [↑](#footnote-ref-794)
795. ) Questa valutazione di ricchezza sfuggente comporta quindi un costante sospetto di non avere informazioni sufficienti, anche per la mancanza dello schedario valutativo permanente, indicato al paragrafo 5.7. [↑](#footnote-ref-795)
796. ) Anche per le esigenze di controllo interno di tutte le organizzazioni complesse, compresi i pubblici uffici come l’Agenzia delle Entrate. [↑](#footnote-ref-796)
797. ) Nel dubbio sulla stima della ricchezza, essere rigidi, e utilizzare percentuali "predeterminate" di definizione, mette al riparo da critiche e sospetti. Si affermano così improbabili divieti di ridurre oltre importi prestabiliti le somme accertate. [↑](#footnote-ref-797)
798. ) L'adesione è quindi conveniente per chi ha evaso di più, ed è stato accertato relativamente meno, rispetto a chi ha evaso relativamente meno, ed ha subito accertamenti proporzionalmente maggiori. [↑](#footnote-ref-798)
799. ) Resta così una sensazione di casualità della determinazione dei tributi, riflesso della mancanza di uno studio giuridico sociale a monte (parr. da 4.3 a 4.6). [↑](#footnote-ref-799)
800. Come indicato al par.1.6 sulle ipotesi di quantificazione dell’evasione tributaria e al par.5.7 sull’allocazione dell’intervento amministrativo. Quest’ultimo non serve certo sulle contestazioni interpretative delle grandi organizzazioni, dove paradossalmente, come indicato sopra, le definizioni in adesione hanno un certo successo [↑](#footnote-ref-800)
801. ) Inizialmente fino a ventimila euro, senza considerare sanzioni e interessi, soglia elevata a cinquantamila dal 2017. [↑](#footnote-ref-801)
802. ) L’espressione “mediazione” è ispirata al processo civile, mentre qui si tratta di uno strumento di contenzioso amministrativo. [↑](#footnote-ref-802)
803. )Anch’essi in sede di tesi di laurea o di dottorato. [↑](#footnote-ref-803)
804. ) Impostare in termini processualistici una funzione non giurisdizionale significa affrontare il problema “dalla coda”. [↑](#footnote-ref-804)
805. ) Salvaguardando la memoria storica della precedente azione amministrativa. [↑](#footnote-ref-805)
806. ) Potrebbe trattarsi ad esempio di un giudice tributario, designato dal presidente della relativa commissione tributaria. [↑](#footnote-ref-806)
807. ) Nei primi anni ottanta del secolo scorso, Giorgio Benvenuto, uno dei sindacalisti che lanciarono le campagne sull’evasione fiscale dei lavoratori indipendenti, proponeva l’affissione nelle botteghe e nei laboratori artigiani del volume d’affari dichiarato. Oggi si potrebbe pensare a un accesso online, che sarebbe strumento perequativo sia tra contribuenti sia rispetto alle stime degli uffici tributari, dando alle valutazioni una certa omogeneità (per un c.d. controllo reciproco anche tra funzionari). Questa messa a disposizione del dato delle adesioni potrebbe fermarsi ai ricavi, visto che l'evasione di questi soggetti *toglie ricchezza da sopra* (par.3.7) e soprattutto i ricavi sono esteriormente comparabili. I redditi di ciascuno , invece, differiscono in relazione alla qualità e quantità dei collaboratori, anche familiari, come pure alla proprietà o meno delle mura, risparmiando il canone di locazione, e quindi aumentando il reddito [↑](#footnote-ref-807)
808. ) Anche questo è un aspetto della “perequazione” tributaria, necessario in un paese come l’Italia, dov’è diffuso il sospetto di essere, come si dice, “gli unici fessi”(par. 4.1). [↑](#footnote-ref-808)
809. ) Il ritiro degli atti e la loro riemissione, con motivazione rafforzata, sulla stessa contestazione, tocca la sostanza della pretesa e deve invece avvenire entro i termini di decadenza (rispettando se del caso il requisito della sopravvenuta conoscenza dei nuovi elementi di cui al par.6.1). [↑](#footnote-ref-809)
810. ) Qui l’autotutela entra quindi a far parte di una più complessa definizione amministrativa dell’imposta riguardante più contribuenti correlati. [↑](#footnote-ref-810)
811. ) La spiegazione privatistico giurisdizionale, anzichè amministrativistica, del rapporto “fisco-contribuente”, spinge a ritenere che gli uffici debbano avvantaggiarsi degli errori dei contribuenti, come fossero una parte privata. [↑](#footnote-ref-811)
812. ) Anche sulla differenza tra funzione di giustizia in senso procedurale e giustizia come risoluzione dei conflitti, che non può mancare, par.1.3. [↑](#footnote-ref-812)
813. ) Oggi si direbbe “di staff ”. [↑](#footnote-ref-813)
814. ) Le controversie giurisdizionali dovrebbero riguardare questioni di principio, non risolvibili in via amministrativa, ed essere episodiche, in quanto il cattivo funzionamento di funzioni amministrative non giurisdizionali è infatti una disfunzione pubblica (par.1.3) e il processo è un danno in sé. [↑](#footnote-ref-814)
815. ) E’ comprensibile la tendenza di molti avvocati ad ottenere attraverso il processo amministrativo il “bene della vita” cui il loro assistito aspira, ed è anche comprensibile che anche la tutela contro le pubbliche amministrazioni abbia guardato alla concezione “privatistico-giurisdizionale” del diritto; inoltre va respinto ogni tentativo delle amministrazioni di eludere il giudicato, riproponendo atti solo formalmente immuni dai vizi censurati (anche perché spesso il vizio di forma è quello che più facilmente si presta alla censura, ma l’atto è affetto anche da vizi di ragionevolezza più difficili da dimostrare). Tuttavia anche per questi fini, legittimi se non nobili, è stata sopravvalutata la concezione “privatistico-giurisdizionale” del diritto, come se il giudice potesse improvvisarsi urbanista, medico, poliziotto, assistente sociale, gestore dell’ambiente, ingegnere e via enumerando, svolgendo direttamente le pubbliche funzioni su cui gli viene richiesto il controllo. Senza formalizzarsi su un pregiudiziale e granitico divieto di sostituirsi all’amministrazione, bisogna quantomeno limitare questa sostituzione ai casi in cui il contenuto del provvedimento da adottare risulta palese, rendendo superfluo il rinvio all’autorità amministrativa. [↑](#footnote-ref-815)
816. ) Cui sono attribuiti effetti “conformativi”, in quanto il giudice descrive alcuni aspetti della soluzione da adottare, ne indica i principi (sempre latenti nella materia del contendere) e rimanda all’amministrazione per la relativa applicazione. Anche questo conferma il sopra indicato carattere tendenzialmente “non sostitutivo” della sentenza e l’inadeguatezza della giurisdizione a sostituirsi all’amministrazione. [↑](#footnote-ref-816)
817. ) Ricordiamo infatti dal par.6.4 che la funzione tributaria , prima della tassazione attraverso le aziende, era infatti strutturalmente contenziosa, in quanto la determinazione estimativa della ricchezza comportava divergenze fisiologiche, per cui era indispensabile un sistema di riesame amministrativo. Su questa premessa la rideterminazione dei tributi davanti a organi di contenzioso amministrativo era normale per valori immobiliari, piccole attività commerciali e professionali, fondi agricoli, tenore di vita (par.5.14) e via enumerando. [↑](#footnote-ref-817)
818. ) Le commissioni amministrative, come ricordato al par.6.4, operarono dall’unità d’Italia al 1972, con un’ampia possibilità di intervento dei tribunali ordinari; c’erano sei possibili gradi di giudizio, tre presso le commissioni amministrative, per le questioni di fatto, seguiti da tre gradi di giurisdizione ordinaria. Lo snellimento, dal 1972, avvenne estromettendo la giurisdizione civile, e con una rivisitazione, in senso giurisdizionale, delle commissioni tributarie; fu un espediente istintivo per “processualizzare” la determinazione dei tributi e mantenere per comodità l’assetto organizzativo preesistente. Sono le radici della curiosa giurisdizione di “impugnazione merito”, di cui diremo. [↑](#footnote-ref-818)
819. ) Si tratta del «consiglio superiore della giustizia tributaria». L’indipendenza del giudice è però un’esigenza logica solo per la funzione giurisdizionale, con riferimento alle "parti litiganti". L’indipendenza del giudice rispetto alla politica è invece tutt’altra questione, concepibile a tacer d’altro solo in democrazia. [↑](#footnote-ref-819)
820. ) Furono innovazioni introdotte a metà degli anni novanta del secolo scorso, per la sensazione di un eccessivo "favor" per i contribuenti, da parte di chi operava in materia tributaria. Fino a quell'epoca si poteva infatti svolgere attività di consulenza tributaria (par.3.16) ed essere giudici, in quanto l'unica incompatibilità riguardava l'esercizio abituale del contenzioso tributarioLe dotazioni logistiche e il personale tecnico delle segreterie dipendono dal ministero dell’Economia, ma è un aspetto legislativamente regolato e non strumentalizzabile contro l'indipendenza suddetta. [↑](#footnote-ref-820)
821. ) Ad esempio lauree in giurisprudenza o in economia e commercio, abilitazioni forensi e altri requisiti documentalmente “controllabili”, ai fini di una selezione effettuata “per punteggi prestabiliti”; questi ultimi sono attribuiti in base a titoli (laurea, abilitazione professionale, dottorati etc.) nonché all’anzianità di servizio in ruoli di docenza, di pubblico impiego e simili. [↑](#footnote-ref-821)
822. ) Che hanno nuociuto alla competenza tecnica dei giudici, senza peraltro aggiungere una particolare moralità; lo confermano frequenti scandali, che ripropongono presso i giudici le preoccupazioni corruttive, descritte al par.5.11 per gli uffici tributari (cfr infra). [↑](#footnote-ref-822)
823. ) In un assortimento di magistrati civili e penali (circa il 50%), ma anche amministrativi, ordinariamente impegnati in *altre questioni* , come cause civili, di lavoro, fallimenti, indagini penali, etc., professionisti impegnati in attività non tributarie (ad es. fallimenti o divorzi), cancellieri di tribunale, impiegati di vari uffici pubblici, docenti delle più disparate materie economico-giuridiche, pensionati con analogo variegato retroterra etc. Se si tiene conto del basso controllo sociale (par.5.3) sulla funzione di giustizia si comprende l’esito casuale di molte liti, che ricorda la scenetta su youtube *Pdor figlio di kmer*  . L’eterogeneità del contenzioso tributario, sia nei componenti delle commissioni, sia nell’attribuzione delle cause, elimina anche il controllo reciproco esistente nella serialità delle altre giurisidizioni. [↑](#footnote-ref-823)
824. ) Mi riferisco a liquidazioni, stime “valutative” alla portata della sensibilità giuridico-economica comune. [↑](#footnote-ref-824)
825. ) Ad esempio contributi a consorzi, quote di iscrizione alla camera di commercio e agli albi professionali. [↑](#footnote-ref-825)
826. ) Anche la terminologia usata dal d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che regola il processo tributario, sembra voler ricalcare il processo civile, rimarcando la “processualizzazione”, tecnicistica e priva di scientificità umanistico-sociale” che l’ha staccata realtà, facendole capire poco persino sè stessa. Quest’”avvocatizzazione” del diritto tributario, imputabile a ben precisi ambienti accademici, fu tanto più deprecabile in quanto nel 1992 ormai il processo amministrativo aveva messo a fuoco i propri schemi, poi ulteriormente migliorati con l’attuale codice del processo amministrativo. [↑](#footnote-ref-826)
827. ) In quanto l’ufficio tributario incide di propria iniziativa nella sfera altrui, con gli atti unilaterali di cui al par. 6.1. [↑](#footnote-ref-827)
828. ) Anche quest’introduzione del processo, permessa solo con l’impugnazione di atti (o di inerzie sui rimborsi), ne rivela l’oggettiva natura impugnatorio-amministrativistica, al di là dei già indicati paludamenti esteriori ispirati al processo civile.. [↑](#footnote-ref-828)
829. In parte il tema è quello della *conoscenza di fatto* del diritto amministrativo, relativa ad atti “non formalmente notificati”, con cui venga portata a conoscenza una pretesa tributaria, come la fattura per la "tassa rifiuti"; altri casi riguardano l’impugnazione degli "avvisi bonari" di cui al par.5.5. o di alcuni interpelli di cui al par.5.4. [↑](#footnote-ref-829)
830. ) Quest’anticipazione non è ammessa per gli atti anche formalmente preliminari come i “verbali di constatazione” di cui al par.5. La loro non impugnabilità si spiega in quanto “endoprocedimentali”(istruttori rispetto a un procedimento ancora da definire), più che con un divieto di azioni di “accertamento preventivo”. [↑](#footnote-ref-830)
831. Se poi l’atto conclusivo emanato avesse invece proprie specificità rispetto al processo in corso, si potrà modificarne il contenuto. Oppure, a seconda dei casi, potrà essere valutabile una rinuncia al primo processo, impugnando l’atto emesso per secondo. Si tratta comunque di tecnicismi da valutare caso per caso. [↑](#footnote-ref-831)
832. ) E’ un’altra applicazione del principio civilistico della “litispendenza”, già indicato nel testo (art.19 comma 3). [↑](#footnote-ref-832)
833. ) Non sono invece processi “di rimborso” quelli relativi alle inerzie dell’amministrazione nel rimborsare le eccedenze a credito risultanti dalle dichiarazioni dei contribuenti (par.3.4), non contestate dagli uffici tributari. Qui infatti il fondamento del diritto al rimborso deriva dalla dichiarazione, e può essere disconosciuto da un’azione amministrativa attiva, che passa per la richiesta dei documenti contabili sottostanti. Il tipico processo di rimborso è invece quello per imposte “autodeterminate in eccesso”, per errore o per consapevole cautela, con successiva istanza di restituzione. [↑](#footnote-ref-833)
834. ) Per questo, come indicato al par.6.2, nelle controversie di rimborso è fuori luogo un’applicazione meccanicistica, a carico del contribuente, del criterio dell’onere della prova. [↑](#footnote-ref-834)
835. ) Nel termine di 60 giorni dalla notifica dell’atto impugnato, casomai prorogato di 90 giorni in caso di istanza di accertamento con adesione (par.6.4). E’ tuttavia un termine troppo breve, che spinge a presentare ricorsi inutili per questioni che saranno comunque decise “in adesione” con gli uffici. [↑](#footnote-ref-835)
836. ) Termine ripreso anch'esso dal processo civile. [↑](#footnote-ref-836)
837. ) Il mancato rispetto di questi termini deve essere rilevato dal giudice, il che esclude in prospettiva la tutela giurisdizionale “di merito”, ma non la più corretta rideterminazione del tributo prima che ciò avvenga, sia in sede di contenzioso amministrativo (conciliazione giudiziale di cui al par.6.4), sia di autotutela. [↑](#footnote-ref-837)
838. Si crea pertanto, per le parti non impugnate, una definitività dell’atto impugnato; approfondimenti servirebbero invece per le azioni di rimborso, che potrebbero comunque essere riproposte dal contribuente. [↑](#footnote-ref-838)
839. ) Si tratta di una “tassa giudiziaria” (ispirata al principio del beneficio, come indicato ai parr.1.2, 2.2, 5.1), il cui mancato pagamento non comporta peraltro decadenza dall'azione, ma espone alla riscossione coattiva. [↑](#footnote-ref-839)
840. ) O l’ente assimilato (par.5.2) contro cui in primo grado il ricorso è proposto (è la c.d.“parte resistente” che in appello può essere anche il contribuente). [↑](#footnote-ref-840)
841. ) La sostanziale disapplicazione dell'art.27 sull'esame preliminare del ricorso, per verificarne alcune caratteristiche formali, come la tempestività, la sottoscrizione, etc. conferma la sbrigatività del rito e l'inadeguatezza degli uffici giudiziari tributari rispetto alla mole dei ricorsi. Anziché gestire questi due passaggi, gli aspetti appena indicati sopra confluiscono nell'udienza generale di cui diremo nel testo. [↑](#footnote-ref-841)
842. ) Cioè dell’udienza, di cui diremo più avanti. [↑](#footnote-ref-842)
843. ) Entrambi i depositi sono effettuati con una copia per la controparte, che potrà ritirarla presso la commissione. [↑](#footnote-ref-843)
844. ) Con una rappresentazione dei fatti non falsa, come rilevato al par.6.2, ma tendenziosa (in linguaggio forense si dice “suggestiva”). [↑](#footnote-ref-844)
845. Questa sommarietà avvantaggia oltremisura gli uffici tributari, che nelle indagini possono acquisire dichiarazioni di terzi, per poi utilizzarle nel processo, con una valenza pratica di prova testimoniale. [↑](#footnote-ref-845)
846. ) Si pensi ad esempio alla c .d. "precisazione delle conclusioni" del rito civile. [↑](#footnote-ref-846)
847. Ricordiamo dal par.6.7 l'impossibilità di utilizzare questi poteri per un'attività sostitutiva, da parte del giudice, di quella svolta dall'ufficio. [↑](#footnote-ref-847)
848. Contro i principi dell’oralità e del contraddittorio, addirittura costituzionalizzati in materia di "giusto processo". La dialettica tra i giudici e coi giudici è quindi ben minore di quella coi funzionari e tra funzionari di uno stesso ufficio, che si frequentano stabilmente; ciò ostacola ulteriormente il superamento delle eterogeneità di partenza indicate al par.6.7. [↑](#footnote-ref-848)
849. ) E’ anche difficile prevedere come l'atteggiamento del giudice sarà influenzato dal modo in cui si puntualizzano nel caso concreto le tendenze di opinione intrecciate nella società sull’evasione fiscale, i "grandi evasori" o l'"evasione di sopravvivenza";. [↑](#footnote-ref-849)
850. ) Basta cercare su google *corruzione e commissioni tributarie*, meno controllabili degli uffici tributari, perchè ogni processo fa storia a se', anche vista l’eterogeneità della composizione della magistratura tributaria. Si potrebbe approfondire, in tesi di laurea o dottorato, in quale misura il potere relazionale dei giudici dipenda dalla scarsità della dialettica processuale, dove la possibilità di avvicinamento, di informazione, di semplice attenzione (segnalazioni per un più attento esame), sono merce di scambio importante, per relazioni ambientali, compiacimento di sentirsi importanti (*contare*), semplicemente esercitando bene la propria funzione. Paradossalmente è più facile per l'amministrazione finanziaria, in quanto istituzione pubblica, interagire a testa alta col giudice, magari su pratiche "importanti"; in cambio gli uffici possono riservare una qualche “attenzione” a pratiche “minori” e “segnalate”, direttamente o indirettamente dal giudice. [↑](#footnote-ref-850)
851. Al precedente par. 6.2 abbiamo visto che , al di là del meccanicismo tra "prova e controprova", l'insufficiente fondamento probatorio della determinazione del tributo diventa un vizio dell'atto amministrativo di accertamento. [↑](#footnote-ref-851)
852. ) Si tratta delle “contestazioni interpretative”,di cui al par.3.10, 5.18 ss.etc.. [↑](#footnote-ref-852)
853. Riprenderemo al par.6.10, in termini critici e progettuali, questo retaggio dei compiti di contenzioso amministrativo svolti dalle commissioni tributarie. [↑](#footnote-ref-853)
854. E’ un istituto applicato per questioni di fatto a valenza pluriennale, come le classificazioni catastali degli immobili, delle attività, dei beni strumentali ai fini dell’ammortamento. [↑](#footnote-ref-854)
855. Art. 53, comma 2, che rinvia all’art. 20, quindi prima alla controparte e poi al giudice. [↑](#footnote-ref-855)
856. Fissazione dell’udienza, memorie, discussione, notificazione della sentenza, etc [↑](#footnote-ref-856)
857. Come l'impugnazione in cassazione. [↑](#footnote-ref-857)
858. ) Violazione di legge, su questioni di diritto, cioè di interpretazione legislativa. [↑](#footnote-ref-858)
859. ) Il c.d. “giudice a quo” in gergo avvocatesco. [↑](#footnote-ref-859)
860. Dove abbiamo rilevato l’impossibilità di spiegare le funzioni pubbliche, come l'istruzione, la sanità o l'ambiente, in base alle sentenze del Consiglio di Stato. Quest'ultimo però è almeno il giudice delle amministrazioni, mentre la funzione tributaria ha come giudice di vertice quello della funzione di giustizia. [↑](#footnote-ref-860)
861. ) Le quali in questo modo potranno vedere come sono state vagliate le rispettive tesi. [↑](#footnote-ref-861)
862. ) Confermata dalla frequente anticipazione del dispositivo rispetto al deposito della sentenza, con la motivazione. [↑](#footnote-ref-862)
863. In genere di fatto insussistenti nel caso di specie, ma che i giudici di fatto spesso tengono presenti nei loro ragionamenti informali che portano al dispositivo, successivamente motivato in modo formale. [↑](#footnote-ref-863)
864. ) Un tempo i giudici decidevano “ex informata conscientia”, cioè senza motivazione, introdotta nello stato di diritto come strumento di controllo sociale. Essa è inevitabilmente vissuta dal giudice con fastidio, come sintomo di sfiducia sociale, faticosa razionalizzazione, causa di fraintendimenti e creazione di precedenti non voluti. Per questo in molti paesi la motivazione è redatta “su richiesta”, oppure consiste di frasi stereotipe, riempitivi vagamente in tema, che ricordano la scientificità esteriore accademica (par.4.3). Solo per il diritto dei privati e la funzione giurisdizionale ha qualche senso parlare di “insegnamenti giurisprudenziali”, nonostante i significati reconditi cui ammiccano gli annotatori delle sentenze. Nelle funzioni non giurisdizionali hanno invece più portata didattica le prassi amministrative, rispetto alle quali alcuni uffici si sono magari discostati, per motivi accidentali, ottenendo anche fortuitamente ragione da sentenze tra loro concordi, ma difformi rispetto alla prassi amministrativa generale. [↑](#footnote-ref-864)
865. ) Un breve calcolo aritmetico consente di stimare la redazione di circa 300 sentenze l’anno a testa, tanto è vero che è stato posto in essere una specie di “soccorso interno”, a rotazione e part time, di magistrati addetti ad altre sezioni della Suprema Corte. [↑](#footnote-ref-865)
866. ) La cassazione, organo di vertice della funzione giurisdizionale, è così ingolfata di cause tributarie da usare ampiamente un comprensibile “in dubio pro fisco”, come parte più affidabile; questo non giova all’efficacia-efficienza della funzione tributaria, che non dipende dalla percentuale di vittorie processuali dell’Agenzia delle Entrate, ma dal suo controllo del territorio; la giurisdizione tributaria ha infatti un ruolo “di chiusura” per i pochi casi in cui contribuenti e uffici non convergono su una determinazione condivisa dell’imposta. [↑](#footnote-ref-866)
867. ) E’ ingenuo aspettarsi dal vertice della funzione giurisdizionale sul diritto dei privati spiegazioni sociali su una funzione non giurisdizionale come quella tributaria; si ricordi sempre che le autorità, compresi i giudici, hanno obiettivi di governo, non di spiegazione, nel senso che le sentenze, e la legislazione “non insegnano”. Anche per questo, nonostante l’altissima percentuale di vittorie processuali del fisco, l’evasione continua a dilagare, in quanto dalla giurisprudenza non arrivano al fisco quei “no che aiutano a crescere”, come vedremo al prossimo paragrafo. [↑](#footnote-ref-867)
868. ) Anche le sentenze che accolgono una richiesta di rimborso (*supra*) sono provvisoriamente eseguibili (dal 2015), ma con alcune cautele per garantire l’erario in caso di ribaltamento del giudizio. [↑](#footnote-ref-868)
869. ) Nonostante i solenni propositi di ispirarsi al processo civile, e la redazione della riforma del 1992 da parte di una paludata commissione a matrice processual-avvocatesca, le tematiche indicate nel testo furono completamente trascurate, costringendo poi a rincorrere i problemi specifici con confusi e frammentari interventi normativi “ex post”. [↑](#footnote-ref-869)
870. Ad esempio in tema di società controllate in paradisi fiscali, di società non operative (par.7.5) o di «ruling internazionale ». [↑](#footnote-ref-870)
871. ) Estensioni degli atti impugnabili, con uno strutturale problema di coordinamento col giudizio “di merito”, si verificarono per provvedimenti cautelari, come il fermo degli autoveicoli (c.d. “ganasce fiscali”) e le ipoteche sugli immobili, da parte del concessionario per la riscossione. Analoghi difetti di coordinamento sussistono per il reclamo contro i provvedimenti di sequestro cautelare contenuti nel decreto legislativo sulle sanzioni. [↑](#footnote-ref-871)
872. ) Per generalizzare la giurisdizione tributaria alle ipotesi “cautelari”, indicate nel testo, si potrebbe interpretare restrittivamente l’elenco degli atti impugnabili, di cui all’art. 19, riferendone la tassatività solo agli atti di determinazione del tributo; questo dovrebbe attrarre, “per materia”, alle commissioni tributarie tutte le liti del settore, persino quelle sull’accesso agli atti, di cui avevamo detto al paragrafo 6.1. Si tratta però di una operazione culturale troppo complessa per un ambiente timido, bisognoso di avalli legislativi anche per questioni concettualmente banali. [↑](#footnote-ref-872)
873. ) Dove la maggiore serenità della funzione tributaria non deriva da un buon sistema processuale, ma da una buona funzione amministrativa, dove il processo s’inserisce raramente e proprio per questo è di buona qualità, in quanto sufficientemente ponderato. Questa prospettiva, configurabile anche per il diritto dei privati, che ha la funzione sociale di limitare le controversie (non di crearle a beneficio degli avvocati) vale a maggior ragione per la tutela giurisdizionale contro funzioni pubbliche. [↑](#footnote-ref-873)
874. ) In buona parte sono le controversie innescate dall’attività “liquidatoria” di cui al par.5.5, come le esclusioni della deducibilità degli oneri e spese personali, le detrazioni per l’edilizia, la tempestività dei versamenti in acconto e a saldo. Ci sono però anche contestazioni di merito “seriali”, come redditi non dichiarati da contratti registrati, o da redditi soggetti a ritenute di acconto e non dichiarati. Si tratta di quella grande attività di “riconciliazione documentale” (esportazione della ragioneria) non particolarmente proficua in termini di stimolo all’adempimento (par.5.7).. [↑](#footnote-ref-874)
875. ) Specie sulle già indicate controversie specialistiche, che coinvolgono le aziende pluripersonali, da cui dipende l’economia e lo stesso gettito fiscale. [↑](#footnote-ref-875)
876. ) Cfr. par.1.3 sulla concezione del diritto in chiave prevalentemente forense, dove consente gli avvocati possono complicare le questioni rimanendo su un piano di parità, dandosi entrambi tono nei confronti del cliente, come visto per i professionisti al par.4.4 (le parole semplici non fanno parte della tradizione del diritto come “sapere per tecnici” indicata al par.4.3); in un contesto amministrativo, la complicazione e la confusione danneggiano invece solo la parte privata, specie se ha ragione; l’aforisma “se non puoi convincerli, confondili”, conviene solo a chi non ha nulla da perdere, perché si vedrebbe che ha torto, in una situazione chiara. [↑](#footnote-ref-876)
877. ) Rende quindi l’idea l’aforisma secondo cui “*giudice frastornato ricorso rigettato*”. E’ un insieme che nel linguaggio forense si definisce anche “suggestivo”, non per il suo fascino letterario (par.4.7), ma per gli artifici retorici con cui “suggerisce” risposte o suscita dubbi, in modo “insinuante”. Gli uffici tributari, nell’enfasi difensiva, spesso superano addirittura i doveri di imparzialità delle istituzioni pubbliche, ma è un altro inconveniente dell'impostazione processualistico-avvocatesca della materia. Lo conferma la relativa frequenza, su temi complessi, di udienze imbarazzanti, dove bisogna spiegare a giudici disorientati perché gli uffici alzano cortine fumogene su pratiche in cui ormai nessuno si raccapezza, che vivono di vita propria, per forza d'inerzia, in una sorta di “autopoiesi” dei fenomeni sociali riferita alla funzione tributaria. Nella funzione giurisdizionale, applicata al diritto dei privati, questo disorientamento si distribuisce in modo equilibrato, mentre in materia tributaria avvantaggia i pubblici uffici; per essi, comunque vada, è comodo far “decidere il giudice”, unico soggetto che può vantare un rapporto diretto con la legge, dovendo “dire”, senza bisogno di “fare” (par.1.3). E’ apprezzabile che, nonostante questa possibilità di trasformarsi da “procuratori delle imposte” a procuratori di liti, l’Agenzia delle Entrate si batta per deprocessualizzare la propria funzione, anche contro una dottrina che parlava di “indisponibilità del credito tributario”. Quest’intuizione emerge anche dietro la denominazione di “pace fiscale “, che ha sugellato vari provvedimenti legislativi dei due precedenti governi, di opposto colore (entrambi hanno giustamente intuito le aspirazioni alla“deprocessualizzazione del settore” indicate sopra). [↑](#footnote-ref-877)
878. ) Corrispondente alla tendenza generale (par.1.3) a ridurre il diritto all’insieme di quello dei privati e della funzione giurisdizionale, che ne tutela l’applicazione. [↑](#footnote-ref-878)
879. ) La funzione tributaria in questo modo si paralizza, secondo la celebre espressione “lei ha ragione, ma faccia ricorso”, accompagnata da “non mi posso prendere la responsabilità” e da riferimenti giurisprudenziali non pertinenti. Alla comodità istituzionale di "farsi durare i controlli" (paragrafo 5.7), si aggiunge quella di “coltivare i contenziosi". [↑](#footnote-ref-879)
880. In quanto sotto il controllo sociale di cui al par.5.3, che in una società aperta ha sempre un certo effetto. [↑](#footnote-ref-880)
881. ) Rispettando così la norma costituzionale sul diritto di agire in giudizio, per diritti e interessi legittimi, anche in materia tributaria. [↑](#footnote-ref-881)
882. ) Il minor numero di cause consente di gestirle in modo più accurato, a parità di energie complessive, per i giudici e le parti. Rispetto alle funzioni non giurisdizionali, il processo è comunque un indizio di malfunzionamento di funzioni pubbliche, mentre nella funzione giurisdizionale, corrispondente al diritto dei privati (par.1.3) è solo sintomo solo di un malessere sociale, esterno al mondo giuridico. [↑](#footnote-ref-882)
883. ) Si pensi a contribuenti almeno in parziale buona fede, che hanno dichiarato gli imponibili sotto altre forme, in altri periodi o tramite altri soggetti. [↑](#footnote-ref-883)
884. ) Anche dal punto di vista del professionista (par.3.16) è molto più snella una procedura amministrativa dell’impegno necessario ad investire sistematicamente di tali questioni il giudice anche in relazione al modesto valore delle relative pratiche, altro inconveniente dell’”amministrazione per sentenza”. [↑](#footnote-ref-884)
885. ) Riferite alla ricchezza che sfugge alla determinazione contabile da parte delle organizzazioni amministrative pubbliche e private, secondo il filo conduttore del testo, che si snoda dal par.1.4 al par.3.13, 5.7, 5.13 etc.. [↑](#footnote-ref-885)
886. ) L’ufficio che per primo si è occupato della pratica dovrebbe essere coinvolto nella sua definizione, senza l’estromissione che oggi si verifica nel processo tributario, ma affiancato da funzionari di altri uffici, per una “rivalutazione” della questione e anche da rappresentanti del contribuente, come indicato oltre nel testo. [↑](#footnote-ref-886)
887. ) La collegialità della decisione “frammenta” infatti la responsabilità, e quindi la riduce, come indicato al par.6.5 per l’accertamento con adesione. [↑](#footnote-ref-887)
888. ) Resi più difficili dalla presenza di funzionari facenti capo a uffici diversi. [↑](#footnote-ref-888)
889. ) Sarebbe così inserita nella determinazione amministrativa delle imposte una sorta di “arbitrato tributario”, da approfondire in tesi di laurea o dottorato. [↑](#footnote-ref-889)
890. ) In sede processuale non dovrebbe essere cambiato l’oggetto della contestazione sul piano della motivazione della determinazione dell’imposta.. [↑](#footnote-ref-890)
891. ) Con indicazione dei principi cui l’amministrazione dovrà “conformarsi” (c.d. “effetto conformativo” del giudicato amministrativo) senza eludere il giudicato. E’ un riflesso della distinzione di ruoli tra giudice e amministrazione, dell’impossibilità di “amministrare per sentenza”, disperdendosi tra le più disparate funzioni pubbliche dall’istruzione, alla sanità, alla ricerca, ai beni culturali etc. Il giudice coopera all’azione amministrativa, che deve perseguire nuovamente l’interesse pubblico, conformandosi però alla sentenza. [↑](#footnote-ref-891)
892. ) In quanto fortemente collegata ai passaggi logici svolti per l’impugnazione. [↑](#footnote-ref-892)
893. ) Delle quali abbiamo già indicato sopra le criticità per l’onere della prova, la motivazione in diritto, il principio “iura novit curia”, le controversie di rimborso, il “titolo della riscossione”, e la gestione dei *vizi formali* di cui diremo subito nel testo. [↑](#footnote-ref-893)
894. )Il giudice potrebbe anche indicare i presupposti per una conciliazione giudiziale, da redigere sotto la sua supervisione. [↑](#footnote-ref-894)
895. ) In quanto l'ufficio, secondo una tesi a mio avviso semplicistica, non potrebbe più riemettere l’atto per la sopravvenuta scadenza dei termini di accertamento. [↑](#footnote-ref-895)
896. ) Un po' come se le sentenze dei giudici amministrativi si sostituissero agli uffici comunali nel rilasciare licenze edilizie, alle commissioni esaminatrici nel promuovere gli studenti, ai medici nell’accertare invalidità, ai committenti nell’assegnare lavori pubblici. [↑](#footnote-ref-896)
897. ) Il contraddittorio processuale serve a impedire che percezioni istintive preliminari (precomprensioni, come le chiamano Gadamer e Essers nella teoria della conoscenza) si sedimentino per inerzia o semplice pigrizia, mantenendo vivo il senso critico del giudice. Senza il rispetto di questo principio (par.4.7) si rischiano i fraintendimenti di cui al par.6.9 e le sentenze a sorpresa ivi indicate; l’idea di dover rideterminare l’imposta spinge infatti a sottovalutare, o sopravvalutare, alcuni profili rilevanti, come conferma persino la distinzione tra magistratura inquirente e giudicante nel processo penale. [↑](#footnote-ref-897)
898. ) Visto che “il più contiene il meno”, e poter rideterminare l’imposta è senza dubbio un passaggio successivo rispetto all’annullamento dell’atto. [↑](#footnote-ref-898)
899. ) Ove tale motivazione sussista, nei termini indicati al par.6.2, altrimenti scatterebbe puro e semplice annullamento dell’atto impugnato. In presenza di una motivazione, il giudice potrebbe individuare errori metodologici ed annullare l’atto impositivo, ferma restandone la riemissione in conformità dei principi da lui indicati (secondo il già menzionato effetto conformativo della sentenza amministrativa, ma il punto deve essere approfondito, riguardando il più generale coordinamento tra attività amministrativa e giurisdizionale). [↑](#footnote-ref-899)
900. ) Di solito per l'esigenza di autoprotezione, descritta al par.5.11, e la preoccupazione degli uffici di mostrarsi zelanti nella fantomatica "lotta all'evasione", facendo "risultato di servizio". [↑](#footnote-ref-900)
901. ) Il loro obiettivo non è infatti di massimizzare un’utilità privata, ma di perseguire un interesse generale, come già rilevava Allorio. [↑](#footnote-ref-901)
902. ) Secondo il titolo del mio video digitabile su Youtube. Un’ulteriore riflessione pratica è anche la difficoltà materiale di *specializzare*, magari facendo loro frequentare master tributari accanto a neolaureati, persone di età e ruoli elevati, che hanno ormai giustamente perduto l'entusiasmo per l'apprendimento. [↑](#footnote-ref-902)
903. ) Il “tempo pieno” del giudice serve a poco se non si inserisce la funzione procedurale di giustizia in nella funzione sostanziale tributaria (par1.3). [↑](#footnote-ref-903)
904. )Cioè un elenco di debitori, così come “ruolo” si chiamava anche l’elenco dei creditori pubblici, dal che l’espressione di “dipendente pubblico di ruolo”. [↑](#footnote-ref-904)
905. ) Si cercò di mantenere artificialmente in vita questi enti estendendo loro la riscossione delle imposte indirette, fino ad allora rimasta efficientemente in capo agli enti impositori. Furono anche assurdamente canalizzati attraverso di loro molti versamenti delle imposte in autotassazione. [↑](#footnote-ref-905)
906. ) Fu uno di quei circoli viziosi al ribasso, tra pubblico e privato, che possono prodursi solo nel bassissimo controllo sociale della confusione italiana, di cui al par.4.1 [↑](#footnote-ref-906)
907. ) Equitalia era quindi sostanzialmente incardinata nel sistema degli enti pubblici, pur avendo la forma giuridica di società di diritto privato, per la difficoltà di trasferire i dipendenti nel settore pubblico senza concorso. [↑](#footnote-ref-907)
908. ). [↑](#footnote-ref-908)
909. Agenzia delle dogane, Inps e Inail, comuni, etc.. [↑](#footnote-ref-909)
910. ) La tensione era tale, nel 2012-2014, che ci furono anche attentati dimostrativi (pacchi bomba) ad uffici di Equitalia, di valore prevalentemente simbolico, ma con funzionari leggermente feriti. [↑](#footnote-ref-910)
911. Senza comprendere che funzionari sostanzialmente pubblici non hanno motivo di essere vessatori, né convenienze personali ad accanirsi verso i debitori. [↑](#footnote-ref-911)
912. ) Il coordinamento tra determinazione dei tributi e loro riscossione evita richieste invasive e fastidiose verso operatori solvibili, e consente vigilanza verso situazioni di elevato pericolo per la riscossione. In precedenza il dualismo tra determinazione e riscossione provocava richieste di pagamento per debiti estinti, o già pagati (le c.d."cartelle pazze" che misero a repentaglio la credibilità del sistema agli occhi della pubblica opinione), ovvero mancate richieste per somme dovute. [↑](#footnote-ref-912)
913. ) Cosa per cui gli enti impositori possono procedere direttamente, o ricorrere ad agenzie di posta massiva. Qualcosa del genere, quasi in modo spontaneistico, sta accadendo coi pagamenti richiesti dalla stessa Agenzia delle Entrate, tramite gli "avvisi bonari" di cui al par.5. 5 e il pagamento diretto in base ad avviso di accertamento, di cui al prossimo paragrafo sull’“accertamento esecutivo". [↑](#footnote-ref-913)
914. ) Un tempo esisteva invece l’”avviso di mora” , sostanziale duplicato del ruolo, che provocava ulteriore lavoro amministrativo di materiale spedizione di lettere (raccomandate con ricevuta di ritorno). [↑](#footnote-ref-914)
915. La finalità non è qui quella di determinare gli imponibili (par.5.16), ma di riscuotere tributi già determinati, effettuando una sorta di pignoramento presso terzi. [↑](#footnote-ref-915)
916. Come nelle riscossioni da controllo formale delle dichiarazioni di cui al par.5.4. [↑](#footnote-ref-916)
917. ) Quando il fisco è l’unico creditore, e non c’è problema di “par condicio” , la necessità di avventurarsi nelle procedure fallimentari complica ulteriormente la riscossione dei crediti erariali. [↑](#footnote-ref-917)
918. ) Il versamento in esame, in base all’avviso di accertamento, riguarda solo le imposte e gli interessi, non le sanzioni punitive di cui al par.6.13, riscosse solo dopo le sentenze. [↑](#footnote-ref-918)
919. ) La sospensione è prevista dall’art. 47 del decreto sul contenzioso tributario, già esaminato come esempio di "azione cautelare" nel precedente par.6.9, sul contenzioso giurisdizionale. [↑](#footnote-ref-919)
920. ) In un giudizio in cui vengono contemperati interessi diversi, come per tutte le decisioni cautelari, della cui discrezionalità (par.5.10) è quindi facile rendersi conto. [↑](#footnote-ref-920)
921. ) Non mi dilungo su tecnicismi di rinvio al codice di procedura civile, sulle richieste di cauzione e sulle argomentazioni con cui il diritto vivente riflette sul tema. [↑](#footnote-ref-921)
922. ) Come invece accade per le pronunce cautelari Civili, Penali e amministrative. [↑](#footnote-ref-922)
923. ) Questa rateazione è tendenzialmente concessa dall'esattore, anziché dagli enti impositori; ciò espone il contribuente intenzionato a richiederla al pagamento dei compensi all'esattore, cioè i c.d. "aggi esattoriali" di cui al paragrafo precedente. E' uno dei tanti inconvenienti dello sfasamento tra ente creditore e gestore del credito. [↑](#footnote-ref-923)
924. ) Lo strumento tecnico è il c.d. “ruolo straordinario”, nel presupposto, indicato nel testo, di un “fondato pericolo per la riscossione”; la sussistenza di tale presupposto è ovviamente contestabile in sede giurisdizionale dal contribuente. [↑](#footnote-ref-924)
925. ) Un esempio della confusione connessa alla concezione “processualistica” del diritto tributario, è la tendenza della cassazione a ritenere applicabile, per la riscossione dell’imposta definitivamente accertata, il termine di prescrizione decorrente dalla sentenza, anziché quello previsto dal decreto 602 -1973 (la motivazione, palesemente fuori luogo per una funzione non giurisdizionale, è che non si riscuote l’imposta relativa all’atto, ma quella relativa alla sentenza, il che conferma la distanza del retroterra culturale della magistratura ordinaria rispetto al diritto amministrativo). [↑](#footnote-ref-925)
926. ) Molti teorici considerano addirittura la sanzione come una caratteristica della giuridicità, il che si può anche condividere intendendo la sanzione nel modo molto ampio indicato tra poco nel testo. [↑](#footnote-ref-926)
927. ) Nell’espressione *afflittive* si ritrova la solita tendenza tecnicistica a usare parole complicate per esprimere concetti semplici (par.4.3). [↑](#footnote-ref-927)
928. ) Lo spunto riguarda i settori dell’ambiente, della salute, delle infrastrutture, dell’istruzione, etc. l’autoritatività della funzione amministrativa sta nel decidere unilateralmente come regolarsi con “gli utenti”, in relazione alle esigenze complessive e alle risorse disponibili. [↑](#footnote-ref-928)
929. ) Come nel caso del contrabbando, che evitava fisicamente i presidi confinari e il controllo del territorio, cui si collegava l’applicazione dei dazi doganali di cui al parr.1.4 e 10.7. [↑](#footnote-ref-929)
930. ) Qui la resistenza alla funzione tributaria diventava ribellione politica, duramente sanzionata, a seconda della sua intensità; nella storia, molte ribellioni, specie indipendentiste, iniziarono con rivolte fiscali ad elevato valore simbolico, da Masaniello al *boston tea party* per l’indipendenza americana, alla marcia del sale di Ghandi per quella indiana, o lo sciopero del fumo prima delle cinque giornate di Milano. Ammiccamenti in questo senso si sono visti anche nelle contingenze politiche nostrane, soprattutto da parte di forze politiche che lanciavano messaggi di separazioni territoriali, come vedremo al par.10.8 sui tributi locali. [↑](#footnote-ref-930)
931. ) Dove riemerge la diversità tra individui e “gruppi sociali”, come filo conduttore del testo dal par. 4.1 al 3.7. [↑](#footnote-ref-931)
932. ) Quando invece il titolare usa l’organizzazione per nascondere ricchezza in proprio, non è l’organizzazione a commettere una violazione, ma è la persona fisica che la controlla, come spiegato al par.3.7 e 5.17 ss.. [↑](#footnote-ref-932)
933. ) E’ il riflesso tributario di una reazione istintiva, a vedere le sanzioni come surrogato delle pubbliche funzioni; è una reazione “giustizialistica” alla scarsità degli interventi degli uffici, riflesso dell’illusione dell’”onnipotenza legislativa”, di cui al par.2.4. Si ritrova questa tendenza nei più svariati settori, dalle prescrizioni bizzarre in materia di privacy, ambiente, autoveicoli, antiriciclaggio, antimafia (con certificati anche per una conferenza), anticorruzione per prestazioni gratuite, ai registri di fabbricato, certificazioni energetiche per mettere gli annunci di compravendita immobiliare, fino al *microchip* per cani e gatti. Sarebbe come se, vista la scarsa disponibilità di controllori sugli autobus, si determinasse in mille euro la sanzione per chi è senza biglietto, o al limite si comminasse l’ergastolo per la mancata emissione di uno scontrino fiscale (par.7.7). Questo delirio burocratico crea situazioni dove “non si può fare, ma lo fanno tutti”, e chi non lo fa passa per un marziano, sugellando solo l’impotenza dei pubblici poteri. La sintesi si assesta al ribasso: gli uffici si risparmiano il controllo, ma acquistano un enorme potere, soprattutto ai bassi livelli, come quelli dei *caporali* di Totò, del *lei non sa chi sono io* e del *se voglio posso rovinarla* ; ciò asseconda la tendenza a svolgere meno controlli, facendoseli durare, come spiegato al par.5.7, nonché spostandoli sulle questioni di diritto rispetto alla stima della ricchezza non registrata. I contribuenti sono esposti a questi rischi, gravi, ma remoti, e che disattendono con l’atteggiamento visibile digitando su youtube “sanzionami questo”; la politica si sente potente e i giornali oscillano tra gli opposti sensazionalismi di cui al par.4.4. Ci rimette solo l’immagine dell’intero settore pubblico, che s’appropria di metà del PIL, mostrando di ricambiare solo con seccature, prese sul serio esclusivamente da e burocrazie aziendali sempre più appesantite e disaffezionate, nei modi descritti al par.5.19. [↑](#footnote-ref-933)
934. ) Tipico dei tempi di turbamento sociale, dai tempi delle streghe e degli untori di manzoniana memoria, come le *grida*, applicate poi solo su qualche malcapitato, per casi fortuiti o dispetti personali. [↑](#footnote-ref-934)
935. ) Il vecchio motto, “colpirne uno per educarne cento”, passato dagli slogan delle brigate rosse a quello della c.d. "lotta all'evasione" (par.4.6), poteva forse andar bene per piccole minoranze di fantomatici nemici del proletariato, non per il rapporto tributario "di massa" degli operatori economici di un paese moderno. Anzi, proprio la rarità dei controlli trasforma chi li subisce in una specie di vittima, alimentando le tendenze “antifisco”(par. 4.6). Si innesca forse addirittura un circolo vizioso secondo cui la rarità dei controlli, mescolata all’idea di “lotta all’evasione”, spinge ad un certo rigore. Esso appare ingiustificato rispetto alla diffusione dei comportamenti sottostanti, che gli stessi controllati rilevano, presentandosi come “vittime casuali” di un sistema sperequato (*perché solo io?*); questo addirittura, nel discorso pubblico, è paradossalmente un argomento a difesa dell’evasione. Si crea così un polverone criminogeno, perché in ultima analisi "se tutti sono delinquenti nessuno è delinquente". [↑](#footnote-ref-935)
936. ) Arrivando al massimo a una loro sottrazione totale tra imposte e sanzioni, senza aggredire il resto del patrimonio del trasgressore, che tra l’altro potrebbe anche mancare (cfr. par.4.5 sul rapporto tra aliquote e evasione). [↑](#footnote-ref-936)
937. ) In quanto la più elevata sanzione per “infedele” determinazione dell’imposta assorbe quella per il suo omesso versamento, e la sanzione per il mancato pagamento di imposte richieste dagli uffici, per effetto dell’art.13 decreto 471, è un raro incidente di percorso, limitato ad alcune fattispecie nel quadro delle imposte sugli “atti solenni” (Registro etc.), di cui al par.10.1 ss. [↑](#footnote-ref-937)
938. ) Intendendo per “dichiarate” anche quelle rideterminate in base alla correzione degli errori formali della dichiarazione (par.5.5). [↑](#footnote-ref-938)
939. ) Anch’essa ridotta per ritardi brevi. [↑](#footnote-ref-939)
940. ) Ad esempio gli espedienti per non registrare compensi fatturati sono più gravi della semplice mancata registrazione dei compensi. [↑](#footnote-ref-940)
941. ) I parametri normativi, ispirati al diritto penale, sono la gravità della violazione, la personalità del reo, le violazioni commesse in anni precedenti etc.; [↑](#footnote-ref-941)
942. ) Ad esempio quando vengono accertate violazioni in anni consecutivi, quelle degli anni successivi sono sanzionate più gravemente, come se si trattasse di una recidiva (che invece riguarda le violazioni successive alla prima punizione, secondo quanto diremo ora nel testo per la c.d. “continuazione”). [↑](#footnote-ref-942)
943. ) Si tratta delle c.d. contestazioni interpretative, per le quali esiste solo una clausola di non punibilità in caso di obiettiva incertezza, principio di buonsenso oggi contenuto nell’art. 6 comma 2 decreto 472-1997. [↑](#footnote-ref-943)
944. ) Si pensi all’omessa registrazione di corrispettivi, cui è riportabile (par.3.7) la maggior parte dell’evasione. [↑](#footnote-ref-944)
945. ) Che segue l’istituto della “continuazione”, nato nel diritto penale e diretto ad evitare che una violazione lieve, ripetuta tante volte, sia punita più severamente di violazioni molto più gravi. [↑](#footnote-ref-945)
946. ) Il calcolo del cumulo (art. 12 comma 1 d.lgs. 472) è demandato all'ufficio, e quindi questa mitigazione non si applica per le autodeterminazioni delle sanzioni in sede di "ravvedimento operoso", da parte del contribuente, di cui al par.3.4. [↑](#footnote-ref-946)
947. ) L’idea di “sanzione impropria” è per molti versi teoricamente riportabile alla categoria giuridica privatistica dell’”onere”, come riflessi di violazioni di un dovere di diligenza del contribuente nella determinazione degli imponibili; come tali esse sono per molti versi fuori luogo nella funzione tributaria di corretta determinazione della ricchezza; ne ricordo gli esempi (molti dei quali non più in vigore) dei costi non annotati in apposite scritture contabili o non evidenziati negli appositi riquadri delle dichiarazioni dei redditi, delle formalità per documentare la distruzione di beni avariati o delle presunzioni di cessione e acquisto di beni reperiti presso l’azienda. La sanzioni improprie, oggi recessive, sono un tema “tecnico”, comunque meritevole di tesi di laurea o dottorato. [↑](#footnote-ref-947)
948. ) Nel caso di “definizione”, la riduzione è inizialmente a un terzo del minimo, poi a una percentuale superiore, fino alla conciliazione giudiziale, dove la riduzione è commisurata alla sanzione applicata, non al minimo. [↑](#footnote-ref-948)
949. ) Anche questa è un’altra disfunzione del meccanicismo indotto dall’idea del “diritto come regole” anziché “come esercizio di funzioni” , secondo il filo conduttore teorico generale del presente volume (parr.1.3, 4.3, 4.7). [↑](#footnote-ref-949)
950. ) Oppure che il destinatario può estinguere in via breve (art.16 dpr 472 del 1997). [↑](#footnote-ref-950)
951. ) Sia pure “a passaggi successivi”, anche questi atti “di contestazione” sono quindi autoritativi, cioè suscettibili di diventare definitivi se non impugnati, secondo la regola generale indicata al par. 6.1 (il principio del contraddittorio, ivi indicato, può essere attivato dal contribuente attraverso le deduzioni). [↑](#footnote-ref-951)
952. ) Inoltre è più snello per gli uffici tributari sanzionare comunque l’ente. Potrebbe essere approfondito, in tesi di laurea o dottorato, il macchinoso tentativo (dal 1997 al 2000) di punire anche la persona fisica autrice della violazione. [↑](#footnote-ref-952)
953. ) Essendone stato ad esempio l’istigatore, il consigliere (par.3.16 sui consulenti) o il partecipe; tuttavia il principio del concorso di persone ripreso dall’art. 9 del decreto n. 472/1997, è di applicazione molto rara. [↑](#footnote-ref-953)
954. ) Una volta irrogata, la sanzione resta comunque tale, senza trasformarsi mai del tutto in un debito del defunto, trasmissibile come tale agli eredi. [↑](#footnote-ref-954)
955. ) In base alla legge generale sull’illecito amministrativo n.689/81 e all’art.3 del citato decreto 472-1997. [↑](#footnote-ref-955)
956. ) Indicate ai par.3.7-3.13, coi relativi “dati sociali” al par. 1.6-4.2. [↑](#footnote-ref-956)
957. ) E’ una tendenza d’opinione non dominante numericamente, ma apprezzabile, diffusa presso settori sindacal-mediatico-burocratici, ancora fiduciosi nell’”onnipotenza della legge; dalle dichiarazioni espresse di alcuni tra i PM più impegnati sul tema dell'evasione, come Piercamillo Davigo e Francesco Greco si capisce comunque la consapevolezza che le sanzioni penali contro l'evasione fiscale, anche negli Stati Uniti o in Germania, si inseriscono, completandone gli effetti, su un adeguato intervento degli uffici amministrativi. La tendenza mediatica, peraltro di senso compiuto, secondo cui "In America gli evasori li mettono in galera" va contestualizzata nel senso che anche negli USA le sanzioni penali sono una specie di ciliegina sulla torta, rappresentata da controllo amministrativo percepito come adeguato; senza di esso le sanzioni penali tributarie diventano come una ciliegina senza la torta. ; in buona misura queste disfunzioni si verificano anche perché l’accademia del diritto penale, rimasta “tecnica”, non ha coordinato il controllo sociale del proprio settore Si ricordi la metafora, indicata in una nota precedente, secondo cui le sanzioni penali tributarie sono una specie di ciliegina sulla torta, e non possono sostituire la torta. Sarebbe bene ricordarlo a chi ci ricorda, nei talk show, che i nostri detenuti per evasione fiscale sono pochi rispetto a quelli tedeschi o americani, anche se l’evasione da noi è tanta. La risposta è nella scarsità di azione amministrativa di valutazione degli imponibili, che altrove screma le questioni così socialmente insidiose da meritare repressione penale. Da noi resta l’iniziativa spontaneistica di qualche magistrato, che magari sceglie le pratiche più rispondenti a una propria idea del settore. [↑](#footnote-ref-957)
958. ) Risalente addirittura ai tempi del fascismo, con “disposizioni annuncio” sostanzialmente mai applicate. A proposito di tatticismi politici d’immagine, l’inasprimento delle sanzioni penali fu il pretesto del primo grande condono tributario, varato nel 1982. In generale le sanzioni penali sono uno strumento con cui ci si illude di realizzare l’equivoco dell’onnipotenza legislativa di cui al par.2.4. [↑](#footnote-ref-958)
959. ) Tanto più in un paese dove periodicamente si promulgano amnistie e indulti per "svuotare le carceri". [↑](#footnote-ref-959)
960. ) Si pensi a truffa ai danni dello stato, insolvenza fraudolenta, falso ideologico, falso in bilancio. Forse la vera riforma penale tributaria non passa per autonomi fatti di reato, come la dichiarazione infedele, ma attraverso l’adattamento dei reati comuni, falso e truffa, alla funzione tributaria, come si potrebbe approfondire, in tesi di laurea o di dottorato. [↑](#footnote-ref-960)
961. ) Le altre imposte, trattate al capitolo 10, avevano infatti una tradizione indipendente rispetto alla determinazione degli imponibili attraverso le aziende; che anche sotto questo profilo indica le imposte sui redditi e l’IVA come due facce di un sistema unico di tassazione attraverso le aziende, come vedremo al capitolo 7, trattandole unitariamente. In parallelo vanno le sanzioni specifiche tradizionali, da sempre previste per i reati di contrabbando in materia doganale (par. 10.6 ss.). [↑](#footnote-ref-961)
962. ) Ciò sia in base a principi ermeneutici sia in base a sentenze della Corte Europea dei diritti dell’Uomo, [↑](#footnote-ref-962)
963. ) Con la teorica punibilità di violazioni assolutamente trascurabili, ad esempio sulle carte carburanti, le ricevute taxi o le note spese dei dipendenti. [↑](#footnote-ref-963)
964. ) Dopo circa vent’anni si capì l’inadeguatezza di fronteggiare con sanzioni penali un fenomeno “di massa” come la mancata stima valutativa degli imponibili non determinati contabilmente attraverso le aziende. I relativi procedimenti penali erano insufficienti ad arginare il fenomeno, ma bastavano per ingolfare la giustizia penale con procedimenti su piccoli operatori economici; la burocratizzazione della giustizia penale, lo svuotamento della funzione di sicurezza, le pressioni mediatiche su quella di giustizia, la prescrizione che sostituisce le assoluzioni, le rendono difficile darsi carico anche del problema dell’evasione. [↑](#footnote-ref-964)
965. ) Per questo spesso le sanzioni penali sono scattate solo quando l’illecito tributario era emerso per altre ragioni, in relazione a reati di corruzione, bancarotta e simili. [↑](#footnote-ref-965)
966. ) In genere persone perbene e soprattutto aziende. presso le quali è stata rafforzata la convinzione che l'Italia sia un paese inaffidabile sul piano delle istituzioni tributarie, con le conseguenze di cui al par.5.19. [↑](#footnote-ref-966)
967. ) Si tenga presente, come detto al par.1.3, che la funzione di giustizia è quella dove la serialità è minore, e dove sono notevoli i margini di valutazione dei singoli giudici. [↑](#footnote-ref-967)
968. ) [↑](#footnote-ref-968)
969. ) Che sono consapevoli della sopravvalutazione, anche reputazionale, del rischio penaltributario, presso i dirigenti d’azienda, e la sfruttano fino ad una intimidazione professionalmente anche legittima, ma agli antipodi del comportamento del giurista come studioso sociale. [↑](#footnote-ref-969)
970. ) Che cercavano di applicare le regole tributarie nel modo più conveniente senza nascondere ricchezza al fisco. [↑](#footnote-ref-970)
971. ) Ritroviamo nell’ambiente mediatico-giudiziario, il deficit di formazione sociale sulle aziende come gruppi sociali, di cui parliamo al par. 4.1, 3.1, 4.6 fino al 5.17 ss. Su questo sfondo si capisce perché a fronte di banali contestazioni interpretative, alcune aziende, ovviamente gruppi sociali, siano state considerate persino “associazioni per delinquere”, anziché produttrici di beni, servizi e valore aggiunto. Si ritrovano quindi sul versante penale i danni sociali di cui al par.5.19, da imputare non ai magistrati, ma a chi avrebbe dovuto spiegare socialmente la funzione tributaria (par.4.3). [↑](#footnote-ref-971)
972. ) Abbiamo avuto intromissioni penali in sofisticate questioni, di puro diritto e squisitamente interpretative, sul regime giuridico di vicende comunque materialmente rappresentate nei documenti, nei conti, nei bilanci e nelle dichiarazioni. [↑](#footnote-ref-972)
973. ) In quanto il trasgressore si rivelava al fisco, esponendosi alla riscossione coattiva. [↑](#footnote-ref-973)
974. ) Fenomeni entrambi descritti al par.3.8, a proposito della cosiddetta “evasione aziendale”. [↑](#footnote-ref-974)
975. ) Punire per appropriazione indebita il contribuente di diritto, che addebitava IVA o effettuava ritenute, senza alcuna intenzione di versarle, avrebbe contraddetto la sopra indicata tendenza a escludere i reati comuni in materia tributaria. [↑](#footnote-ref-975)
976. ) Quest’ultima, a differenza di quella civile, interrotta dall’esercizio del diritto, si matura anche in pendenza del processo, ed è di fatto la modalità normale di estinzione di gran parte delle azioni penali. Sarebbe da approfondire in quale misura sia un surrogato dell’assoluzione, che spesso smentirebbe inchieste e misure cautelari accompagnate da clamore mediatico. [↑](#footnote-ref-976)
977. ) E’ il c.d. principio del “doppio binario” , che ovviamente non impedisce di tenere in considerazione, nell'empirismo del giudizio di fatto (par.5.8), le risultanze penali, e viceversa. [↑](#footnote-ref-977)
978. ) L’occultamento degli imponibili è invece questione prevalentemente “di fatto”, come visto per le varie forme di evasione ai parr.3.7, 3.13, 5.13 etc.. [↑](#footnote-ref-978)
979. ) Peraltro non è neppure compito dei tecnici elaborare la cornice di studio sociale della funzione tributaria. [↑](#footnote-ref-979)
980. ) Cercheremo quindi di “semplificare la complessità”, anziché di “complicare la semplicità”, con le casistiche sottili e controverse della pratica professionale "di lusso"; esse sembrano a tanti “professionisti di lusso” il centro del mondo, mentre non solo sono irrilevanti sul piano degli studi sociali, ma addirittura controproducenti, fuorvianti e confusionarie. [↑](#footnote-ref-980)
981. Intendendo per tali sia i lavoratori indipendenti sia le organizzazioni aziendali. [↑](#footnote-ref-981)
982. ) Si tratta attualmente delle direzioni provinciali delle entrate, con le competenze descritte al par.5.2. [↑](#footnote-ref-982)
983. ) La registrazione o l'occultamento, oppure la fittizieta', procedono in coppia per i due tributi (come si dice *simul stabunt simul cadent* ). [↑](#footnote-ref-983)
984. Paragrafi 7.14/7.16 su rimanenze, ammortamenti, etc. Solo i redditi di chi non svolge attività di operatore economico, non avendo il riconoscimento dei costi, possono essere determinati in modo isolato, senza essere riferiti a un periodo di tempo. [↑](#footnote-ref-984)
985. L'idea di reddito individuale”, relativo a singoli operatori, segue uno schema logico molto intuitivo, schematizzato persino alle scuole elementari, dove il guadagno (“reddito”) è dato da “incassi meno spese”. Sottrarre le spese dagli incassi esprime la natura intrinsecamente differenziale del reddito degli operatori economici, per cui è logicamente necessario considerare i costi di produzione, ad esempio le materie prime, l’energia, il lavoro etc. (par. 7.9 a proposito dei costi inerenti). [↑](#footnote-ref-985)
986. E' la distinzione tra operazioni b2b e b2c di cui al par.1.8. [↑](#footnote-ref-986)
987. ) Dove esamineremo le tecniche utilizzabili per "sterilizzare", nella tassazione dei consumi, i passaggi tra operatori economici. [↑](#footnote-ref-987)
988. ) Sulle cui caratteristiche vedi il par.1.4. [↑](#footnote-ref-988)
989. ) Dà l’idea di quanto sopra la scena con Troisi e Benigni visibile digitando “un fiorino”. [↑](#footnote-ref-989)
990. Ad esempio i consumi presso una locanda pagavano solo sui relativi cibi e bevande, senza toccare il valore dell'ospitalita' o dei servizi personali offerti dai camerieri. [↑](#footnote-ref-990)
991. ) Non si considerava cioe' la distinzione, ormai nota dal par.1.8, tra prestazioni ad altri operatori economici (business to business abbreviato come noto in B2B) ovvero al consumo (b2c cioè business to consumer). [↑](#footnote-ref-991)
992. ) Più le merci “circolavano” prima di arrivare al consumo finale, più cresceva irrazionalmente l’imposizione sui consumi, a meno di non contrassegnare in qualche modo le merci già assoggettate all'imposta, facendole poi circolare liberamente (si dice che l'etimologia della parola "accisa", di ui al par.10 6, richiami le incisioni praticate sui prodotti per dimostrare che oramai avevano scontato il tributo). [↑](#footnote-ref-992)
993. ) L'IGE colpiva infatti ogni stadio della produzione, dando luogo alla già indicata tassazione cumulativa, discriminatoria all'aumento dei passaggi di beni e servizi “a monte” del consumo. [↑](#footnote-ref-993)
994. Ciò spiega la pluralità di regimi e di aliquote, che vedremo a proposito dell’IVA. [↑](#footnote-ref-994)
995. ) Su questa tipologia normativa par.2.6. [↑](#footnote-ref-995)
996. ) E’ un esempio di interpretazione a favore della normativa comunitaria, indicata al par.2.6. [↑](#footnote-ref-996)
997. ) Ferma restando l’obbligatoria adozione dell’IVA come tributo sul consumo; si potrebbe approfondire la possibilità di appartenere all’unione senza avere affatto tributi sui consumi, e quindi neppure l’IVA. [↑](#footnote-ref-997)
998. ) Ad esempio agricoltura, spettacoli, trasporti pubblici urbani, agenzie di viaggio, immobili (dove la distinzione tra consumo e investimento è spesso difficile). [↑](#footnote-ref-998)
999. ) Ad esempio beni usati, trasferimenti in conto vendita, vendite con distributori automatici al pubblico. [↑](#footnote-ref-999)
1000. ) Ad esempio quelli di piccole dimensioni, che possono essere esonerati dall'IVA ed equiparati a consumatori finali. [↑](#footnote-ref-1000)
1001. ) Secondo una tecnica legislativa inevitabile per le imposte indirette, che ritroveremo al capitolo 10 per le imposte di registro, di bollo, doganali e per la tassa sulle concessioni governative. [↑](#footnote-ref-1001)
1002. ) Teniamo presente infatti che l’IVA giunge al consumo finale attraverso i corrispettivi contrattuali, esistenti anche in fasi molto lontane dal consumo finale, ad esempio nelle operazioni bancarie e finanziarie, che quindi sono state “esentate”, nei modi e con le conseguenze di cui al par.7.10. [↑](#footnote-ref-1002)
1003. ) Cioè le operazioni “business to consumer”, cui si aggiunge talvolta l’aggettivo *finale,* pleonastico quasi come il rafforzativo mediatico di “reato penale”. Nel nostro caso il rafforzativo serve a distinguere il consumo dei privati da quello con cui operatori economici *consumano* materie prime o servizi per le loro produzioni (ad es. energia consumata per produzioni industriali). [↑](#footnote-ref-1003)
1004. Come ad esempio auto, elettrodomestici, abitazioni, etc, comunque espressivi di un consumo. [↑](#footnote-ref-1004)
1005. ) L’espressione imposta sul “valore aggiunto” è stata probabilmente influenzata dalla prevalenza iniziale della “detrazione d’imposta” (par.7.3) per neutralizzare le operazioni b2b. Con l’estensione del sistema della “non imponibilità” sono molto aumentati i costi che riducono il valore aggiunto economico (par.1.8), senza essere gravati da IVA; questo a conferma che la vera “imposta sul valore aggiunto economico”, come definito al par.1.8. [↑](#footnote-ref-1005)
1006. ) Che in certi casi, come i carburanti o le energie, gonfia enormemente l’imponibile IVA. [↑](#footnote-ref-1006)
1007. ) Sia i costi di lavoro sia gli interessi passivi sono infatti esenti da IVA, i secondi anche quando percepiti da un operatore economico, come la banca. Curiosamente, l’imposta definita “sul valore aggiunto” non colpisce il valore aggiunto economico, ma il consumo, mentre l’imposta che davvero colpisce il valore aggiunto economico, cioè l’IRAP (par.9.5), si chiama in un altro modo. E’ un indizio della necessità di spiegazioni della funzione tributaria come determinazione dei presupposti economici d’imposta. [↑](#footnote-ref-1007)
1008. Per questo, come rilevato all'inizio del par.3.12 le fatture attive, necessarie alla copertura dei costi "visibili", tendono a essere indirizzate a soggetti per cui la relativa IVA è detraibile. [↑](#footnote-ref-1008)
1009. ) Per spiegazioni vedi parr.7.15 sull’ammortamento e 7.16 sulle rimanenze. [↑](#footnote-ref-1009)
1010. ) Come anticipato al par. 3.4 e specificato al par. 7.8 sulla c.d. "liquidazione dell'IVA". [↑](#footnote-ref-1010)
1011. ) Il che può di fatto capitare quando l’impresa acquista, gestisce e rivende un solo bene di grande valore. [↑](#footnote-ref-1011)
1012. ) Anche se egli ignorasse l'esistenza dell'IVA, come tutti i contribuenti di fatto (par.3.5), il tributo giungerebbe comunque alla sua naturale destinazione del consumo. Anche qui ritornano i concetti indicati al par. 3.5 sul contribuente di diritto, cioè il fornitore, che intrattiene i rapporti col fisco. Il contribuente di fatto, il consumatore finale, non ha rapporti con gli uffici fiscali, e sopporta (magari senza saperlo) il peso economico del tributo. [↑](#footnote-ref-1012)
1013. ) L'operatore al dettaglio non ha alcun diritto di chiedere maggiorazioni a titolo di IVA al cliente che chiede la fattura, dovendo scorporare l’imposta dal prezzo, che in questo caso s'intende comprensivo dell'imposta. [↑](#footnote-ref-1013)
1014. ) Cfr par.7.4 sull'iva intracomunitaria. [↑](#footnote-ref-1014)
1015. ) Per questo sono frequenti i tentativi di operatori semiclandestini, che riforniscono venditori ambulanti e piccoli dettaglianti, di “acquistare senza IVA” in modi che vedremo ai prossimi paragrafi, soprattutto falsi acquisti intracomunitari e false dichiarazioni d’intenti a titolo di esportatori (paragrafo successivo). [↑](#footnote-ref-1015)
1016. ) Mi riferisco al mercato di computers e telefoni cellulari, per i quali quindi il criterio della “non imponibilità” è stato esteso anche alle operazioni interne, come indicato nel testo. [↑](#footnote-ref-1016)
1017. ) In quanto i versamenti iva del fornitore risentono di tutte le altre operazioni, comprese quelle di acquisto, e manca quindi un versamento specifico dell’IVA detratta dal cliente, che esso possa controllare. [↑](#footnote-ref-1017)
1018. ) In questi casi scatta una responsabilità solidale del compratore per l’imposta non versata dal venditore (art. 60-bis decreto IVA). Tuttavia la modalità più diffusa di contrastare queste operazioni è stato il disconoscimento della detrazione , in quanto "operazione soggettivamente inesistente" all'acquirente. [↑](#footnote-ref-1018)
1019. ) Denominate “frodi carosello” perché venivano schermate interponendo tra chi aveva effettuato l’acquisto intracomunitario per approvvigionarsi dei beni, e l’acquirente finale dei medesimi, una serie di società intermedie (c.d. “buffer”), che acquistavano e rivendevano senza versare l’IVA, in modo da rendere difficile al fisco la ricostruzione della frode e dei suoi effettivi organizzatori. [↑](#footnote-ref-1019)
1020. ) Il fornitore estero potrebbe al massimo applicare l’IVA del proprio paese, che poi dovrebbe essere oggetto dell’ipotetica “detrazione intracomunitaria “transfrontaliera”. [↑](#footnote-ref-1020)
1021. ) Il fornitore deve oggi segnalare in via telematica queste dichiarazioni agli uffici tributari, ma anche questa cautela è inefficace. L’unica possibilità è l’autorizzazione preventiva a tali acquisti da parte degli uffici tributari, nella consueta prospettiva amministrativistica di questo testo. [↑](#footnote-ref-1021)
1022. Pari ad alcune decine di migliaia di euro. [↑](#footnote-ref-1022)
1023. ) E finiscono sotto accusa per il diverso problema della tassazione dei redditi, che invece si radicano nel paese del fornitore, come indicato al par.7.18; è un altro caso di “tassazione attraverso le organizzazioni aziendali”, che si sostituiscono alle dogane, eliminate dai confini UE, applicando l’imposta sui consumatori di un altro stato, e finendo sul banco degli imputati benchè cardine del sistema, secondo i meccanismi sociali descritti ai paragrafi 5.17 e seguenti. [↑](#footnote-ref-1023)
1024. ) Sarebbe da chiedersi in quale misura è possibile, in assenza di organizzazioni rigide, vendere a distanza da un paese all’altro nascondendo i relativi incassi al fisco di entrambi. Bisognerebbe cioè chiedersi, come tesi di laurea o di dottorato, in quale misura l’apertura delle frontiere, passando dall’*ufficio doganale* all’autodeterminazione del tributo, abbia agevolato non solo le frodi carosello di cui al paragrafo precedente, ma in genere la più banale evasione fiscale dei corrispettivi, sotto gli occhi imbambolati della tecnocrazia comunitaria. [↑](#footnote-ref-1024)
1025. ) E’ un criterio recepito da tutti i paesi comunitari e regolato in Italia dalla legge 427 del 2003. [↑](#footnote-ref-1025)
1026. ) Come anticipato al precedente par.7.3 il criterio della non imponibilità ha reso disponibili con maggiore frequenza merci non gravate da IVA a monte, utilizzabili per “frodi carosello” quando gli operatori al consumo sono amministrativamente rigidi (par.7.3) o semplici vendite in nero quanto non lo sono. [↑](#footnote-ref-1026)
1027. ) Non è infatti sufficiente garanzia erariale il controllo informatico sull’effettività della partita IVA del cliente cui viene richiesto di intestare la fattura. Se il cedente dimostra di aver ricevuto il pagamento dell’estero è difficile metterne in dubbio la buona fede. Non necessariamente è il fornitore a doversi incaricare del trasporto, e anche se lo facesse non avrebbe la certezza che i beni restassero all’estero, e non tornassero sul territorio italiano per essere ceduti “in nero”. Il fatto che questi problemi, noti da decenni, non siano neppure inquadrati in sede europea, la dice lunga sulle prospettive di “Unione Politica”. [↑](#footnote-ref-1027)
1028. ) Cfr la fine del precedente paragrafo 7.3 e l’impossibilità di trasformare il fornitore in investigatore su comportamenti del proprio cliente. [↑](#footnote-ref-1028)
1029. ) La detrazione intracomunitaria era stata progettata, ma è stata di fatto rinviata a tempo indeterminato per difficoltà gestionali che danno la misura delle difficoltà di coordinamento di uffici amministrativi di paesi diversi, benchè appartenenti all’Unione Europea (par.2.6). [↑](#footnote-ref-1029)
1030. ) Abbiamo anticipato alcuni aspetti dell’imposizione sui consumi perché in essa ci sono i maggiori problemi di distinzione tra “consumi” e “costi”, indicati già al par.1.8, in quanto viene coinvolto anche il fornitore, in merito al regime da applicare all’operazione, distinguendo tra applicazione del tributo, con possibile detrazione, e “non imponibilità. Le imposte sui redditi sono invece più semplici, perché le simmetrie intersoggettive della determinazione contabile degli imponibili (par.3.12) si basano di più sulla conoscenza del fornitore da parte del cliente (sostituto di imposta), invece che sulla modestissima conoscenza del cliente da parte del fornitore (parr.3.2 e 3.6). [↑](#footnote-ref-1030)
1031. ) Si tratta delle disposizioni oggi contenute nell’art.4 dell’IVA e 55 del TUIR, che considerano “imprese fiscali” le attività elencate nell’art.2195 del codice civile, prescindendo esplicitamente dalla loro “organizzazione in forma di impresa”. Ciò riguarda non solo attività “monoaddetto”, dove l’azienda esiste solo nel senso materiale di cui al par.3.1, ma anche attività senza una sede fissa, prive di contenuto intellettuale, come l’idraulico o il giardiniere (tanto è vero che nelle aziende ci si chiedeva spesso se classificare come imprenditori gli individui addetti alle pulizie e forse anche per questo sono prosperate le imprese di pulizia pluripersonali, che risolvono il problema giuridico, anche se sono meno efficienti). [↑](#footnote-ref-1031)
1032. [↑](#footnote-ref-1032)
1033. Si ricordi dal par.3.1 che oltre il 90 percento delle “imprese” italiane sono “monoaddetto”, compreso il titolare, per l' espediente legislativo tributario di trasformare in "impresa fiscale" il lavoro indipendente, così da eludere la determinazione valutativa dei relativi imponibili (par.3.13) . [↑](#footnote-ref-1033)
1034. ) Irrilevanti ai fini IVA e che danno luogo a redditi diversi (par.8.6). [↑](#footnote-ref-1034)
1035. ) Le operazioni effettuate dalle società sono quindi soggettivamente rilevanti ai fini IVA se esistono i requisiti oggettivi di cui al prossimo par.7.6. Sul coordinamento tra la loro tassazione reddituale e quella dei soci par.7.17. [↑](#footnote-ref-1035)
1036. ) istituto anglosassone che solo di recente ha una qualche utilizzazione in Italia. [↑](#footnote-ref-1036)
1037. ) A parte la tendenza, secondaria, a scaricare spese personali non inerenti (par.7.9) su alcune di queste società, soprattutto quelle che percepiscono fitti attivi di beni immobili. [↑](#footnote-ref-1037)
1038. ) Tecnicamente “non operative”. [↑](#footnote-ref-1038)
1039. La tassazione presuntiva in chiave reddituale fu un espediente per raggiungere gli effetti di una tassazione patrimoniale sull'esistenza della società, ritenuta contraria ai principi comunitari. [↑](#footnote-ref-1039)
1040. E’ una assurdità logica, sul piano della determinazione della ricchezza, che in sede politica nessuno fa valere, in quanto colpisce destinatari socialmente “non rappresentati”, anche se numerosi; è la stessa logica dell’accertamento in base alla spesa, originata anch’essa dal ministro Tremonti, come esempio di determinazione degli imponibili “orientata alla comunicazione politica”, di cui al par.2.4. Il problema non diventa pressante, solo perché le società in esame sono in un cono d’ombra dell’attività di accertamento, come indicato al par. 5.7 sulla distribuzione dei controlli fiscali. Su una simile farsa si sono imperniate persino manovre di bilancio, come quelle del 1994, del 2006 e del 2011. [↑](#footnote-ref-1040)
1041. ) Cui spesso si fa riferimento come sostituto di un intervento pubblico in crisi (par.5.3), che dovrebbe essere invece rilanciato; invece il terzo settore è ormai sempre più spesso il fornitore di una committenza “pubblica” nell’assistenza, nei servizi sociali, di accoglienza e simili, il che riflette lo svuotamento di una macchina pubblica alla paralisi, come indicato al par.5.3. Comunque ogni agevolazione per il terzo settore deve fare i conti con la distorsione della concorrenza già indicata nel testo per l’IVA; l’idea stessa di “no profit” che esclude la produzione di utili, rende superflue agevolazioni per le imposte sui redditi. [↑](#footnote-ref-1041)
1042. ) Che troviamo anche nelle associazioni dedicate a interessi generali, ad esempio le escursioni naturalistiche delle associazioni di tutela dell’ambiente, la partecipazione a visite guidate o conferenze delle associazioni culturali, il disbrigo pratiche burocratiche delle associazioni sindacali di dipendenti o artigiani (si pensi ai CAF, centri di assistenza fiscale, di cui al par.3.16). [↑](#footnote-ref-1042)
1043. ) Non si tratta di parametri quantitativi, in quanto anche grandi circoli sportivi, con ragguardevoli immobili sociali (club house, ristorante, etc.) possono essere gestiti in forma associativa, purchè questa sia genuina, secondo il parametro della "democraticità" tra gli associati, nel qual caso è anche consentita l'irrilevanza IVA di prestazioni specifiche, come la cena al circolo, o l'uso più intenso di un bene comune, come un velivolo dell'a*ereoclub* o un natante di un circolo nautico. Il requisito della democraticità non è richiesto per l'irrilevanza IVA delle quote associative, che però sono riqualificabili, secondo la dialettica tra forma giuridica e sostanza economica (rilevante ai fini tributari come indicato al par.3.9) in corrispettivi del servizio ricevuto, come un corso di nuoto, una serata in discoteca o il disbrigo di una pratica. E' del tutto normale che queste associazioni siano animate da un gruppo di promotori, che vi impiegano del tempo, e trasparentemente possono farsi remunerare come amministratore, istruttore, etc., senza alcun occultamento di ricavi al fisco. [↑](#footnote-ref-1043)
1044. Si tratta di enti senza scopo di lucro, con tendenziale parità tra entrate e uscite, dove un reddito non emerge per definizione. [↑](#footnote-ref-1044)
1045. ) Le consegne di beni in comodato, locazione o deposito non danno luogo ovviamente a cessioni di beni, perché accompagnate da un obbligo di restituzione, provocando se del caso una prestazione di servizi per il relativo corrispettivo. [↑](#footnote-ref-1045)
1046. ) Ad esempio acquistare una bibita al supermercato dà luogo a una cessione di beni, mentre consumarla al bar comporta una . [↑](#footnote-ref-1046)
1047. ) Cioè quello in cui emettere le fatture o registrare i corrispettivi in corso d'anno (par.7.7) o imputare al periodo d'imposta i relativi costi e ricavi per calcolare il reddito (par.7.11). [↑](#footnote-ref-1047)
1048. ) Dove è più apprezzato, come vedremo più avanti, il fatturato “per servizi”, cui normalmente si associa un maggior “valore aggiunto” (par.1.8). [↑](#footnote-ref-1048)
1049. ) Par.1.8 sull’”oggetto economico” del diritto tributario. [↑](#footnote-ref-1049)
1050. ) Un elevato corrispettivo di acquisto rispetto alla sostanza della prestazione acquistata è indizio di fittizietà del costo. Inversamente, un modesto corrispettivo rispetto all’elevato valore della prestazione è indizio di parziale occultamento del ricavo (c.d. sottofatturazione). [↑](#footnote-ref-1050)
1051. ) Per cessioni di beni e prestazioni di servizi oggetto della normale attività, cessioni di materie prime e sussidiarie. [↑](#footnote-ref-1051)
1052. ) Nella prassi aziendalistica si parla anche di “fatturato” o di “giro d’affari”, intendendo come tale in senso ampio sia quanto registrato con emissione di fatture sia quanto incassato da consumatori finali, e quindi oggetto di annotazione riepilogativa, come indicato già al par. 3.3 e ripreso al par.7.7. [↑](#footnote-ref-1052)
1053. ) Abbiamo incontrato questi indici dimensionali al par. 5.2 sulla competenza degli uffici tributari, 5.7 ai fini della sistematicità dei controlli e 5.13 sugli studi di settore. [↑](#footnote-ref-1053)
1054. ) In genere le imprese di servizi hanno un maggior valore aggiunto, ed alcune soglie, per regimi semplificati, sono più basse per loro che per le imprese che producono o rivendono beni (è uno dei riflessi tecnici della differenza tra cessioni di beni e prestazioni di servizi, con cui abbiamo iniziato questo paragrafo). [↑](#footnote-ref-1054)
1055. ) Il corrispettivo per la cessione di questi beni è soggetto a IVA, mentre l’elemento reddituale è la plusvalenza o minusvalenza, rappresentata dalla differenza rispetto al valore fiscalmente riconosciuto di cui al par.7.13, concetto irrilevante ai fini di un’imposta sul consumo, come l’IVA. [↑](#footnote-ref-1055)
1056. ) Gli interessi “da prestito” costituiscono invece il corrispettivo di una prestazione di servizi di finanziamento. [↑](#footnote-ref-1056)
1057. ) Quelli indicati nel testo sono tutti elementi esclusi da IVA, come i dividendi, o esenti, come gli interessi. Sulla differenza tra esclusione ed esenzione par.7.10. Un altro esempio macroscopico è la cessione di azienda dietro corrispettivo (par.7.20), ovviamente rilevante ai fini dei redditi di chi vi partecipa, ma esclusa da IVA in quanto per definizione non esprime alcun consumo. [↑](#footnote-ref-1057)
1058. ) Diventano così imponibili come reddito d’impresa, anche elementi reddituali irrilevanti per le persone fisiche e gli enti non commerciali. Si pensi ad esempio alle plusvalenze su beni mobili (ad esempio quadri e gioielli), o su immobili posseduti da oltre 5 anni (par.8.6); i redditi finanziari relativi all’impresa concorrono a formare il relativo reddito, con deduzione dei relativi costi, compresi gli interessi passivi, invece di essere assoggettati alle imposte sostitutive di cui al par 8.5, applicabili ai normali risparmiatori. [↑](#footnote-ref-1058)
1059. ) In questo modo per l’azienda è disponibile, in ordine cronologico, l’importo delle singole vendite effettuate, mentre sui libri contabili viene registrato il loro totale giornaliero, come indicato subito nel testo. [↑](#footnote-ref-1059)
1060. ) Questo “anonimato” del cliente non riguarda solo beni con modesto prezzo unitario, ma di tutte le prestazioni a consumatori finali, comprese quelle di un certo valore, come arredamento, veicoli, elettronica, gioielleria. [↑](#footnote-ref-1060)
1061. ) Tali documenti tributari hanno talvolta riflessi gestionali, come avviene per l'uso dello scontrino fiscale per la prova dell'acquisto e la garanzia, a conferma della tendenza a rendere “polivalenti” i documenti per varie finalità, tributarie e di rapporti con le controparti. [↑](#footnote-ref-1061)
1062. ) Peccato che siano stati considerati “grande distribuzione” anche supermercati in franchising a conduzione familiare, dove qualche “prededuzione del contante” da parte del titolare (par.3.7) è sempre possibile. [↑](#footnote-ref-1062)
1063. ) Per un certo periodo vi furono anche sanzioni sul cliente, che hanno screditato il fisco senza influire sui comportamenti di massa; ricordo le sanzioni inflitte a bambini e turisti che compravano caramelle o tramezzini senza scontrino, nel solito psicodramma italico sull'evasione fiscale, di cui ai paragrafi 4.4 e seguenti. [↑](#footnote-ref-1063)
1064. ) E’ una registrazione giornaliera non nel senso che avviene tutti i giorni, ma che è riferita a ciascun giorno. La registrazione dei ricavi è, in altri termini, stratificata per giornata. Questa registrazione cumulativa comprende, per i soggetti operanti “al dettaglio”, anche i documenti emessi verso clienti che hanno richiesto una fattura, su cui “infra”. [↑](#footnote-ref-1064)
1065. ) Si pensi a un amministratore di condominio o in genere un mandatario, a chi deve farsi rimborsare da un’assicurazione, o dal datore di lavoro per una “missione” fuori sede, deve documentare le spese di alloggio o vitto (par.8.3). [↑](#footnote-ref-1065)
1066. ) Fino a pochi anni or sono le fatture verso privati consumatori finali erano registrabili cumulativamente, nel suddetto totale dei corrispettivi giornalieri. Con lo spesometro (par.3.6), e la successiva fattura elettronica è divenuto necessario annotare distintamente, con ulteriori lungaggini, anche queste fatture. [↑](#footnote-ref-1066)
1067. ) Anche perché spesso, tra le parti sussiste, di fatto, una qualche conoscenza reciproca, che spinge il fornitore a fidarsi del cliente. [↑](#footnote-ref-1067)
1068. ) Rilevano poco in proposito i farraginosi tentativi di introdurre la “fattura elettronica” in fumosi tentativi di “esportare la contabilità” indicati al par.4.5. [↑](#footnote-ref-1068)
1069. ) E’ un altro aspetto delle lungaggini e delle complicazioni che si creano per il mito dell’”esportazione della contabilità” di cui al par.4.5. Se ne sarà reso conto chiunque abbia assistito alla richiesta di una fattura presso un a rivendita o per documentare un pasto al ristorante. [↑](#footnote-ref-1069)
1070. ) Normalmente business to consumer (b2c) secondo la distinzione tra costi e consumi di cui al par.1.8. [↑](#footnote-ref-1070)
1071. ) E’ persino concepibile la mera enunciazione, nelle scritture contabili, di eventi materiali, a fronte dei quali non esistono documenti emessi da terzi, come la distruzione di un bene aziendale per cause naturali, piccole mance d’uso, l’erogazione di una somma in beneficienza tramite bonifico bancario etc.. Potranno esserci anche documenti redatti verso terzi, come una denuncia di furto per la sparizione di beni aziendali di rilevante valore. [↑](#footnote-ref-1071)
1072. ) Si pensi ad un’azienda che il giorno 1 rende una certa prestazione, il giorno 2 emette la relativa fattura e il giorno 3 la registra sul rispettivo libro contabile.. [↑](#footnote-ref-1072)
1073. ) Come nelle imposte doganali o di fabbricazione di cui ai parr. 10.6-10.7) [↑](#footnote-ref-1073)
1074. La fattura comporta infatti, nella contabilità del fornitore, un addebito al cliente, cui si dà invece “credito” annullando la fattura. [↑](#footnote-ref-1074)
1075. Il cliente consumatore finale, tratterrà l’IVA restituitagli dal fornitore, così come era stato inciso a suo tempo dall'imposta; il cliente soggetto IVA come indicato nel testo, dovrebbe invece rettificare la detrazione a suo tempo effettuata, in un gioco a somma zero. Il tutto è conforme al venir meno del consumo, come astrazione economica che giustifica l’imposta (par.1.8). [↑](#footnote-ref-1075)
1076. ) Salve , ricordiamo le documentazioni verso privati consumatori finali, come gli scontrini e persino le fatture da essi richieste. [↑](#footnote-ref-1076)
1077. ) Per gli operatori al dettaglio di cui al paragrafo precedente. [↑](#footnote-ref-1077)
1078. ) Anzi, se si adottano alcuni accorgimenti tecnici per impedire la manipolazione successiva, è consentito omettere, o distruggere, la copia «cartacea» della documentazione e delle scritture contabili, a favore di una versione esclusivamente “digitale”. [↑](#footnote-ref-1078)
1079. ) Vedremo al par.7.13 che si tratta dell’esposizione “permutativo-patrimoniale” oppure economica, c.d. “a costi ricavi e rimanenze”, che non fanno cambiare la rappresentazione del reddito e del patrimonio, ma utilizzano due criteri espositivi diversi. [↑](#footnote-ref-1079)
1080. ) In altri termini, come indicato subito nel testo, quello che civilisticamente e gestionalmente è una facoltà, o al massimo un onere, diventa un obbligo tributario, assistito anche dalle sanzioni punitive di cui al par.6.13 (assenti invece sotto il profilo del diritto civile, dove gli adempimenti contabili rilevano solo nei rapporti interprivati coi fornitori o tra soci). [↑](#footnote-ref-1080)
1081. ) Senza la mediazione dei libri contabili, come accade per la determinazione documentale senza libri contabili di lavoratori dipendenti, titolari di redditi di capitale o da locazione, anche per Si pensi anche, come ulteriori esempi, agli oneri deducibili di cui al par.9.3, comprese le ricevute dei medici o gli scontrini delle farmacie. [↑](#footnote-ref-1081)
1082. Con ricavi inferiori a 309 mila euro se l’oggetto dell’impresa è la prestazione di servizi oppure a 516 mila euro negli altri casi (si presuppone per le imprese di servizi un maggior valore aggiunto a parità di ricavi come indicato al par.7.6). La stessa possibilità è prevista per le società di persone. [↑](#footnote-ref-1082)
1083. Ad esempio retribuzioni, fitti passivi, oneri tributari, etc. [↑](#footnote-ref-1083)
1084. ) Si ricordi dal par.2.1 che la legge, come tutti i materiali normativi, non serve a pedagogia, nè dare spiegazioni, ma piuttosto le presuppone. [↑](#footnote-ref-1084)
1085. Ad esempio non si può disconoscere l'inerenza dell'arredamento di un ufficio, affermando che ne esistevano altri più a buon mercato. [↑](#footnote-ref-1085)
1086. ) Ricordiamo in proposito quanto rilevato al paragrafo 3.10 e 5.18 sull'evanescente concetto di "antieconomicità", che potrebbe essere meglio definito, giuridicamente, come abuso della diligenza , o discrezionalità imprenditoriale, effettuando un’utilizzazione privatistico-aziendlaistica del termine.  [↑](#footnote-ref-1086)
1087. ) Si pensi per esempio alle spese di rappresentanza, l'organizzazione di eventi i cui partecipanti sono noti, e ci si chiede solo in quale misura abbiano ricadute sull'azienda. [↑](#footnote-ref-1087)
1088. ) Ritroviamo qui la dialettica tra questioni di fatto e di diritto (parr.3.9 e 5.8) dove vengono prima quelle "di fatto", che chiariscono le circostanze materiali di una serie di eventi, per poi valutarne, in diritto, i rapporti con l'attività di impresa. Può accadere poi che questi profili di fatto e di diritto addirittura si intreccino, ad esempio davanti a una molteplicità di documenti di trascurabile importo unitario, come ricevute di ristorante, biglietti aerei, taxi, etc. La consueta ritrosia per le valutazioni e il desiderio, anche dei contribuenti, di “certezza” sono alla base delle limitazioni forfettarie alla deduzione indicate nel testo. [↑](#footnote-ref-1088)
1089. ) In una prima fase, queste disposizioni erano simmetriche, tra imposte dirette ed IVA, dopodichè una serie di censure comunitarie, applicabili come noto solo all’IVA (par.2.6) hanno condotto a spostare le limitazioni sulle imposte dirette, aggravando se possibile la distorsione della determinazione degli imponibili, dettata da finalità di gettito (par. 1.9). [↑](#footnote-ref-1089)
1090. ) Da esporre nella sezione del bilancio (il c.d. conto economico, su cui infra par.7.14) contenente la generalità dei costi. [↑](#footnote-ref-1090)
1091. ) Già al paragrafo 3.8 abbiamo rilevato che le imposte più importanti non sono tecnicamente “costi”. [↑](#footnote-ref-1091)
1092. ) Per alcune imposte locali fu prevista una indeducibilità motivata solo dalla stravagante finalità di evitare diminuzioni di gettito erariale a seguito di aumenti di imposte locali (cfr. par.9.5 a proposito dell’IRAP, ma regole analoghe vigono per l’IMU). [↑](#footnote-ref-1092)
1093. ) La stessa logica ispira l’indeducibilità, per disposizione di legge, dei c.d. “costi da reato” (comma 4-bis dell’art.14 della legge n. 537/1993), sostenuti cioè per ottenere un ricavo lecito con modalità penalmente illecite (ad es. corruzione, spionaggio industriale, sabotaggio di concorrenti, etc.). [↑](#footnote-ref-1093)
1094. ) Secondo le utilizzazioni strumentali della determinazione del tributo in chiave agevolativa, indicata al par.1.9. [↑](#footnote-ref-1094)
1095. Elencate dall'art.10 decreto IVA, con esempi indicati nel testo. Aggiungiamo che vi rientrano tra l'altro anche le assicurazioni e i servizi di investimento finanziario. [↑](#footnote-ref-1095)
1096. ) In quanto a fronte del pagamento degli interessi passivi alla banca non c’è, neppure da parte del debitore consumatore finale, un consumo in senso tecnico. Lo stesso accade per le aziende che fanno negoziazioni di borsa, o percepiscono dividendi, o acquistano crediti per incassarli (c.d. factoring). [↑](#footnote-ref-1096)
1097. ) Che per alcuni anni fu effettivamente in vigore, anche con l’espediente dell’*aliquota zero* su alcuni beni di prima necessità. [↑](#footnote-ref-1097)
1098. ) Molti schemi elusivi (par.3.10) si basavano appunto su questa asimmetria. [↑](#footnote-ref-1098)
1099. ) Questa è proprio la situazione che il citato art.109 tuir, prevedendo l’indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti, intende fronteggiare; dopo l’abolizione dell’esenzione sui titoli pubblici, un caso di applicazione riguardò la norma di esenzione dei contributi in conto esercizio per le ditte di trasporto pubblico.. [↑](#footnote-ref-1099)
1100. ) Le asimmetrie derivanti dal coordinamento impositivo “società-soci” sono state oggetto di altri correttivi, diversi dall’indeducibilità di cui all’art.109 del tuir. [↑](#footnote-ref-1100)
1101. ) Senza quindi gli sfasamenti, indicati nel testo e generalizzati al par.3.12, tra ricavi in tutto o in parte esenti e costi ordinariamente deducibili. [↑](#footnote-ref-1101)
1102. ) Come quella dell’impresa agricola, di cui al par.8.2. [↑](#footnote-ref-1102)
1103. ) Come la c.d. “tonnage tax” per le aziende di navigazione o il c.d.“patent box” per la tassazione separata dei beni immateriali e dei c.d. “intangibles”, dove rientrano simmetricamente costi e ricavi imputabili a tali regimi. [↑](#footnote-ref-1103)
1104. ) Su queste simmetrie par.3.12. [↑](#footnote-ref-1104)
1105. ) Gli economisti che criticano l’apparente differenza di trattamento tra interessi e dividendi, trascurano che l’interesse, deducibile per l’erogante, è interamente imponibile per il percipiente, mentre il dividendo, indeducibile per l’erogante, è tassabile in capo al percettore solo per la parte necessaria a giungere allo stesso livello di tassazione ordinario, gravante sugli interessi. La deduzione di questi ultimi sposta tutta la tassazione sul loro percettore, mentre la indeducibilità dei dividendi alleggerisce il percettore dell’imposta pagata dalla società erogante, senza modifiche del carico fiscale complessivo. [↑](#footnote-ref-1105)
1106. ) Non si vede per quale motivo escludere tale imposta sostitutiva quando un imprenditore finanzia la propria azienda, applicandola invece quando acquista obbligazioni di altre aziende o di banche. [↑](#footnote-ref-1106)
1107. ) Il primo percettore potrebbe essere una banca italiana, che poi ha ricevuto garanzie o finanziamenti da una banca estera, in una catena in cui –alla fine- di fatto c’è il titolare dell’azienda. [↑](#footnote-ref-1107)
1108. ) Una prima limitazione generale riguardò la c.d. “capitalizzazione sottile”, praticamente ingestibile, vigente dal 2004 al 2007. [↑](#footnote-ref-1108)
1109. ) La diversa questione della capitalizzazione degli interessi sugli eventuali investimenti cui si riferiscono è regolata con rinvio ai principi contabili, secondo i principi generali di cui al par. 7.14. [↑](#footnote-ref-1109)
1110. ) Oltre ai redditi espressi da crediti “immobilizzati”, si pensi alle imposte patrimoniali sul valore degli immobili, come l'IMU (par.10.9) o sugli autoveicoli (par.10.10). Nell’IVA invece il problema si avverte meno perché l’acquirente consumatore finale in genere acquista “in contanti”, manifestando di solito anche le relative risorse finanziarie (sugli acquisti a credito “ infra) [↑](#footnote-ref-1110)
1111. ) Si ricordi al termine del par.1.8 la dialettica tra semplicità è precisione come principi della determinazione degli imponibili. La semplicità è più sentita per piccoli commercianti e artigiani, mentre la precisione rileva per le organizzazioni complesse. [↑](#footnote-ref-1111)
1112. ) Il semplice principio di cassa porterebbe a una distribuzione troppo imprecisa degli elementi reddituali rispetto agli ordinari criteri di gestione e rendicontazione delle attività, ed alla precisione economico-contabile. Il suo uso tributario sarebbe al limite concettualmente possibile con un illimitato riporto in avanti e indietro delle perdite e una tassazione comunque “proporzionale” e non progressiva (il che già oggi sussiste per le società). Esso però sarebbe “dissonante” rispetto alla corrispondente misurazione aziendalistica, eliminando le sinergie tra le due determinazioni, verso cui si sta orientando il sistema, come indicato al par.7.14. [↑](#footnote-ref-1112)
1113. ) Cui in genere corrisponde la maturazione economica della prestazione sottostante, effettuata o ricevuta. [↑](#footnote-ref-1113)
1114. ) Per questo la misurazione aziendalistica dei redditi si mantiene ancorata, come indicato al par.7.13 sui valori fiscalmente riconosciuti, ai c.d. “costi storici”, salve le svalutazioni previsionali di cui al par.7.16, [↑](#footnote-ref-1114)
1115. ) Idealmente questi inconvenienti dovrebbero trovare compensazione, tra operatori economici, nella possibilità di dedurre costi e detrarre importi di IVA non ancora pagati ai fornitori. Tuttavia una penalizzazione irrazionale verso un contribuente non diventa accettabile socialmente perché altri hanno un vantaggio irrazionale uguale e contrario. [↑](#footnote-ref-1115)
1116. ) Come accade per molti enti pubblici. [↑](#footnote-ref-1116)
1117. ) Come pure la rilevazione dei relativi accantonamenti, indicati al par.7.15. Il principio di cassa comporta invece sopravvenienze passive solo nell’eventualità di restituzione del compenso al cliente. [↑](#footnote-ref-1117)
1118. Altrimenti si sarebbe verificata una sistematica anticipazione all’Erario di IVA che il fornitore deve ancora riscuotere.

      Gli **acconti** sono irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi, ma rilevano invece per l’IVA, riferita al consumo. Naturalmente, se poi l’operazione non va a buon fine, la formalizzazione IVA dell’anticipazione sarà corretta (in gergo contabile “stornata”) mediante le note di credito descritte al par. 7.7. [↑](#footnote-ref-1118)
1119. Con riflessi anche in capo alla detrazione per il cliente, e varie complesse condizioni, di interesse tecnico più che di studio sociale. [↑](#footnote-ref-1119)
1120. ) Il mancato pagamento della prestazione prevale quindi sul fatto che il consumo ci sia effettivamente stato. [↑](#footnote-ref-1120)
1121. ) Per tutte le consegne di beni risultati da documento di trasporto, l’emissione della fattura ha un più lungo periodo di tolleranza, dovendo avvenire entro il mese successivo. [↑](#footnote-ref-1121)
1122. ) Ad esempio vendite a prova, con riserva di gradimento o altre analoghe clausole contrattuali, ma si tratta di tecnicismi. [↑](#footnote-ref-1122)
1123. ) Sempre salvo il rinvio ai principi contabili, ove applicabile nei già indicati termini di cui al par.7.14. [↑](#footnote-ref-1123)
1124. ) Sarebbe infatti improponibile l’emissione di una fattura “in tempo reale” al momento dell’ultimazione del servizio. [↑](#footnote-ref-1124)
1125. ) Dove non esistono operazioni diverse da cessioni di beni e prestazioni di servizi, come indicato al par.7.6. [↑](#footnote-ref-1125)
1126. ) Come risarcimenti, contributi, sussidi, indennizzi, transazioni, ed altri irrilevanti ai fini IVA, in quanto senza natura corrispettiva (par.7.6). [↑](#footnote-ref-1126)
1127. ) Nella vita aziendale viene investigato solo il materiale verificarsi di operazioni ancora non registrate alla data di chiusura del bilancio, quando a tale data non è stato ancora formato il documento di vendita, o ricevuto quello di acquisto (par.7.15 sugli accantonamenti di bilancio). [↑](#footnote-ref-1127)
1128. ) Errori interpretativi, dimenticanze amministrative, possibili nelle organizzazioni che gestiscono milioni di documenti, possono avere riflessi anche negli esercizi successivi, in base alle simmetrie concettuali della tassazione attraverso le aziende, indicate al par.3.12. [↑](#footnote-ref-1128)
1129. ) Con un elemento reddituale positivo o negativo, a seconda dell’errore. [↑](#footnote-ref-1129)
1130. )Applicabile anche quando l’errore viene rilevato dall’amministrazione finanziaria in sede di controllo con una “rettifica sulla competenza” di cui al par.7.14. [↑](#footnote-ref-1130)
1131. Ciò corrispondendo se del caso anche le sanzioni, col sistema del "ravvedimento operoso" (par.3.4) qualora l'errore fosse a danno del fisco. [↑](#footnote-ref-1131)
1132. ) L'esposizione parallela di imposte dirette e di IVA consente di cogliere in quale misura le stesse operazioni aziendali diano luogo a fenomeni rilevanti ai fini di entrambi i tributi. [↑](#footnote-ref-1132)
1133. Se una merce è accidentalmente distrutta per colpa di un terzo, quest’ultimo, o la sua assicurazione, risarciranno il danno senza considerare l’IVA sul bene in caso di sua vendita, che costituisce un “di più”, dovuto solo in caso di arrivo del bene al consumo (il caso giustamente non è considerato autoconsumo o destinazione a finalità estranee all’esercizio dell’impresa). [↑](#footnote-ref-1133)
1134. ) Costituiscono sopravvenienze attive anche le emersioni di denaro o di crediti corrisponenti a ricavi di annualità precedenti, anche se non accertate o non più accertabili per scadenza dei termini (c.d.”redditi sfuggiti a tassazione”, buon argomento per una tesi di laurea o dottorato dal titolo *Imputazione a periodo, decadenza dal potere accertativo e simmetrie della tassazione attraverso le aziende*). [↑](#footnote-ref-1134)
1135. ) Anche l’assenza di questa “competenza interna”, tra un’annualità e l’altra, conferma che l’IVA è molto meno un’imposta “di periodo” di quanto siano le imposte sui redditi (par.3.4). [↑](#footnote-ref-1135)
1136. Sono costi che potremmo chiamare “ a rilascio differito”, in quanto riguardano utilità distribuite nel tempo (par. 7.15 sugli ammortamenti). [↑](#footnote-ref-1136)
1137. ) Come anticipato al par.7.8 e vedremo al par.7.16, il risultato reddituale e patrimoniale non cambia, ma cambia il criterio espositivo di questi beni, per i quali l'aspetto "patrimoniale" è rilevato solo a fine anno, con le rimanenze finali. A parte queste diverse modalità espositive in senso logico anche le rimanenze finali esprimono un "valore fiscalmente riconosciuto", come vedremo subito nel testo. [↑](#footnote-ref-1137)
1138. ) Questo concetto è indicato, nella prassi, anche come “valore fiscale” (per brevità), oppure “costo fiscale”, enfatizzandone la frequente determinazione in base al costo. [↑](#footnote-ref-1138)
1139. ) Che prende le mosse dal corrispettivo riconosciuto alla controparte, come indicato al par.7.6. [↑](#footnote-ref-1139)
1140. ) Salvo che per i beni provvisti di un valore intrinseco monetizzabile sul mercato, come alcuni immobili residenziali. L’insieme dei costi sostenuti esprime quindi il valore dell’avviamento aziendale, ripartito sulle singole voci di bilancio, dagli immobili, agli impianti, alle attrezzature. [↑](#footnote-ref-1140)
1141. Questo soprattutto per i macchinari raffinati, specifici e costosi, che paradossalmente hanno valore esclusivamente in funzione dell’organizzazione in cui sono inseriti e al di fuori sono ferrivecchi, per il cui smaltimento occorrerebbe pagare qualcuno. Un mercato relativamente più vasto c’è per l’attrezzatura minuta dell’artigiano, il cui valore di scambio, per la rivendita, è comunque sempre molto inferiore al “valore d’uso” nell’attività (si pensi a trapani, impalcature edilizie, macchine per cucire, etc.). [↑](#footnote-ref-1141)
1142. ) Valori già a loro volta influenzati dalla suddetta componente intrinseca di “avviamento”. [↑](#footnote-ref-1142)
1143. Come vedremo per impianti e macchinari al par.7.15. [↑](#footnote-ref-1143)
1144. ) Intese entrambe, come già indicato più volte (par.7.6), come differenza tra corrispettivo di vendita e valore fiscalmente riconosciuto. [↑](#footnote-ref-1144)
1145. ) Sul concetto di sopravvenienza attiva par.7.6. Lo stesso vale per le riduzioni parziali di debito a fronte di pagamenti “pronta cassa”, per “premi fedeltà, o a fronte di reclami al fornitore per la cattiva qualità della prestazione ricevuta. [↑](#footnote-ref-1145)
1146. ) Sulla tecnica dei fondi di ammortamento, accantonamento etc. par.7.15. [↑](#footnote-ref-1146)
1147. ) Tale fondo può quindi, dal punto di vista tributario, liberamente essere trasformato in elemento del patrimonio netto, di cui diremo subito nel testo, denominandolo anche formalmente come “riserva”. [↑](#footnote-ref-1147)
1148. ) Che invece di confluire tra gli elementi positivi di reddito dell’anno potrebbero trovare contropartita contabile nel fondo in sospensione di imposta. Contabilmente si tratta di patrimonio netto, che però deve ancora concorrere alla formazione dell’imponibile, inversamente, si ripete, rispetto ai fondi tassati. [↑](#footnote-ref-1148)
1149. ) La loro distribuzione per l'azienda è ormai irrilevante, e casomai dà luogo a elementi positivi di reddito per il socio che li riceve. Per esso comportano un dividendo, soggetto al regime di cui al par.7.17 sul coordinamento impositivo “società-soci”. Se invece il capitale o la riserva sono usati per coprire perdite semplicemente svaniscono, si cristallizzano le eventuali imposte in precedenza pagate (manca infatti il riporto indietro delle perdite, come indicato al par.9.1). [↑](#footnote-ref-1149)
1150. ) Cioè avviene nelle apposite sezioni della dichiarazione dei redditi (c.d.”quadri” di cui al par.3.4) dedicati alle imprese individuali e alle società di persone in contabilità semplificata [↑](#footnote-ref-1150)
1151. Sul concetto generale di “quadri”, come prospetti della dichiarazione tributaria, par.3.4. [↑](#footnote-ref-1151)
1152. Anch’essa tributariamente rilevante, in quanto riportabile ad altri periodi d’imposta, come indicato al par.9.1 e 9.2. [↑](#footnote-ref-1152)
1153. ) Nella sua sezione destra (attivo) abbiamo denaro, crediti, impianti, merci, etc., mentre la sezione destra contiene i debiti, i fondi Cioè le poste rettificative dell’attivo, come ammortamenti e accantonamenti (par.7.15). [↑](#footnote-ref-1153)
1154. ) Questo è un altro indizio del radicamento del diritto dei privati nella società, come “ordinamento”, sia pure tendenziale, dei rapporti sociali (par.1.3), distinto dalle funzioni pubbliche, e in rapporto privilegiato con quella giurisdizionale (par.1,3) . [↑](#footnote-ref-1154)
1155. ) Notevole può essere, ad esempio, la rilevanza del bilancio per gli affidamenti bancari. [↑](#footnote-ref-1155)
1156. ) Il bilancio è oggetto di cautela amministrative solo nei casi di società soggette a vigilanza pubblica, in quanto quotate, bancarie, assicurative o beneficiarie di contributi pubblici, come nel caso dell’editoria, dell’agricoltura etc.. Negli altri casi la mancanza del bilancio rileva solo nelle liti tra i soci e coi creditori, impedendo di utilizzare istituti fallimentari vagamente premiali come il concordato preventivo o esponendo al reato di bancarotta. Negli altri casi, un’omissione pluriennale del deposito del bilancio può teoricamente innescare una liquidazione d’ufficio della società, dipendente però dai tempi delle camere di commercio, e comunque sanabile con un tardivo deposito del bilancio. Si tratta quindi più di un “onere” per la limitazione della responsabilità che di un obbligo, oggetto di sanzioni afflittive. Sulla falsità del bilancio vi sono sfumature ulteriori, su cui è meglio non addentrarsi in questa sede. [↑](#footnote-ref-1156)
1157. ) Per questa elementare ragione algebrica, indicata al par.7.8, i bilanci quadrano alla lira, con un’uguaglianza costante tra “dare e avere”. Resta ferma però la possibilità di registrazioni omesse, o la registrazione di operazioni fittizie (par.3.7); ricordiamo dal par.7.8 che oggi la quadratura numerica è assicurata dai computers, ed il contabile si preoccupa soprattutto dell’aggregazione e classificazione dei documenti, dei passaggi procedurali di controllo, che si ingigantiscono, e si irrigidiscono, con le dimensioni aziendali. [↑](#footnote-ref-1157)
1158. ) La mancanza di variazioni può derivare dalla totale inattività della società sottostante, nel qual caso ricavi, utile civile e fiscale saranno tutti pari a zero o negativi, per le spese di amministrazione (perdita civile uguale a perdita fiscale, senza variazioni). [↑](#footnote-ref-1158)
1159. )Ad esempio Banca d’Italia o Isvap per le assicurazioni. [↑](#footnote-ref-1159)
1160. ) Vedremo ai paragrafi successivi che i criteri valutativi fiscali prevedono margini di valutazione minimi e massimi al cui interno il contribuente può regolarsi come crede, ma non può superare. Solo società quotate in borsa, banche, assicurazioni o altre entità fiscalmente affidabili (par.3.1 ss.) preferiscono rinunciare a una convenienza tributaria piuttosto che peggiorare la loro immagine di bilancio; in questi settori spesso il risultato di bilancio è stato forzato “in aumento”, anche pagando imposte non dovute. [↑](#footnote-ref-1160)
1161. ) Dove non ci sono imponibili occultati, come indicato al par.3.7, anche se per decenni si è giocato, spesso inconsapevolmente, sull’equivoco tra bilanci falsi perché artefatti con inserimento di costi fittizi o omissione di ricavi, e bilanci con discutibili valutazioni di fine esercizio. Anzi, il sospetto di falsità, difficili da trovare, induceva ad utilizzare come soluzione di ripiego proprio le contestazioni sulle valutazioni. Queste ultime erano rendicontabili, come *risultato di servizio*, persino quando il contribuente aveva anticipato i ricavi o posticipato i costi rispetto ai periodi di imposta considerati corretti dall'ufficio tributario. Questo surreale “accertamento di imposte già pagate” riflette lo psicodramma e il formalismo indotti dalla mancata spiegazione della funzione tributaria (parr.1.3, 4.3, 5.3, 5.17 ss.). [↑](#footnote-ref-1161)
1162. ) Le valutazioni di bilancio riguardano infatti la tempistica sull'imputazione a periodo di ricchezza che emergerà comunque (*certus an incertus quando).* [↑](#footnote-ref-1162)
1163. ) La fonte normativa è l’art.83 del TUIR dopo le modifiche di cui al D.L.244 del 2016. [↑](#footnote-ref-1163)
1164. E’ un’idea di azienda ispirata al dirigente che misura le proprie prestazioni in un’ottica di breve periodo, magari determinata in base ai valori delle *stock options*; è un capitalismo finanziario-speculativo, in antitesi rispetto all’istituzionalizzazione dell’azienda dell’economia sociale di mercato, del capitalismo renano-giapponese, e oggi in buona misura anche cinese. E’ una visione dell’azienda che non dipende dai contabili, meri tecnici, ma riflette un’intelligenza collettiva impegnata di liberismo trionfante e superficiale, che ha un’idea semplicistica dell’azienda e della società. Quest’idea è stata *respirata* acriticamente dai contabili, dai quali, ad onta della definizione di r*agionieri,* non c’è da aspettarsi un ragionamento. [↑](#footnote-ref-1164)
1165. ) Fu vigente per decenni un anacronistico divieto di dedurre fiscalmente elementi negativi di reddito, anche da valutazione, attraverso "variazioni in diminuzione". Ne derivava il c.d. *inquinamento* tributario del bilancio, indifferente per le aziende del capitalismo familiare , ma che costringeva le grandi strutture amministrative, quotate in borsa, a scegliere tra la convenienza fiscale e una corretta esposizione in bilancio degli elementi valutativi. Fu un ulteriore inutile stress, a danno delle aziende come organizzazioni incomprese dalla formazione sociale diffusa (parr.4.1 e 5.19). [↑](#footnote-ref-1165)
1166. ) Si tratta del meccanismo indicato al par.7.11 che consente la correzione di errori sull'imputazione a periodo con dichiarazioni rettificative "autoliquidate" (par.3.4), per redistribuire correttamente nel tempo gli elementi reddituali cui si riferiva la rettifica. [↑](#footnote-ref-1166)
1167. ) Che comporta cioè la distribuzione nel tempo, tra i periodi di imposta, con le simmetrie di cui al par.3.12, di acquisti o di vendite puntuali con terzi. [↑](#footnote-ref-1167)
1168. ) Come anticipato alla fine del par.7.2, invece, l’IVA sui beni ammortizzabili è immediatamente detratta, in quanto la distribuzione per periodi d’imposta dell’uso del bene è estranea al concetto di imposta sui consumi. [↑](#footnote-ref-1168)
1169. ) Bisognerebbe approfondire il coordinamento tra principi contabili e regole fiscali, che prevedono la gestione cespite per cespite per gli immobili o i mobili iscritti in pubblici registri, raggruppando gli altri beni per categorie omogenee in base all’anno di acquisizione e all’aliquota applicabile. [↑](#footnote-ref-1169)
1170. ) Eventuali quote di ammortamento eccedenti quelle indicate nel testo sono da recuperare a tassazione secondo la già indicata tecnica delle variazioni in aumento; ad esse corrisponde poi una variazione in diminuzione quando, col passare degli anni, si maturano le condizioni temporali per la deduzione. Inversamente, il minor ammortamento derivante dall’adozione di un’aliquota inferiore può essere recuperato, conformemente al principio di continuità dei valori fiscali, alla fine del periodo di ammortamento corrispondente alle aliquote ordinarie. [↑](#footnote-ref-1170)
1171. Sono costi pluriennali l'avviamento (par.7.13) ed anche le spese di pubblicità, di ricerca e sviluppo, di formazione del personale, che è consentito “suddividere” , deducendole nell’arco di una pluralità di esercizi. [↑](#footnote-ref-1171)
1172. ) C.d. “*manutenzione straordinaria*”, che incrementa il valore dei beni cui si riferisce. [↑](#footnote-ref-1172)
1173. ) Passa quindi in seconda linea, restando vigente solo per le microimprese, il criterio fiscale forfettario secondo cui la deduzione immediata è ammessa sino a una percentuale del costo complessivo dei beni ammortizzabili, con l'eccedenza deducibile in 5 anni. [↑](#footnote-ref-1173)
1174. ) Che costituisce come noto un debito aziendale verso il dipendente, anche se non esigibile. [↑](#footnote-ref-1174)
1175. ) Quello che in gergo contabile viene chiamato “accantonamento per fatture da ricevere” non è un accantonamento, ma un costo già sostenuto e quantificato, per il quale il fornitore deve ancora inviare la fattura. Ricordiamo infatti che la gestione amministrativo-contabile dell’azienda segue tendenzialmente i documenti redatti o spediti dalle controparti (par.3.2), non il momento di effettuazione delle operazioni (par.7.11), rilevante una tantum, solo per il bilancio. [↑](#footnote-ref-1175)
1176. Cioè con continui "carichi" di magazzino per acquisti e "scarichi" per vendite. Ciò induce ad esprimere il valore fiscalmente riconosciuto (par.7.13) di questa parte del patrimonio aziendale nei modi indicati nel testo. [↑](#footnote-ref-1176)
1177. ) Il criterio contabile “a costi ricavi e rimanenze” comporta la registrazione solo del costo all’acquisto, trascurando l’incremento patrimoniale; inversamente, quando tali beni sono venduti, si registra solo il ricavo, trascurando il decremento patrimoniale. L’assestamento patrimoniale, nella contabilità generale, avviene con la redazione del bilancio, valorizzando le rimanenze. [↑](#footnote-ref-1177)
1178. ) La mancata registrazione nella contabilità generale, in corso d’anno, dei beni di magazzino non deriva dalla loro irrilevanza, ma dalla loro importanza, e dalla frequenza delle relative movimentazioni. [↑](#footnote-ref-1178)
1179. ) I limiti sono molto elevati in quanto l’obbligo scatta oltre 5,16 milioni di euro di fatturato e 1 milione di euro di rimanenze (convertendo i precedenti limiti in miliardi di lire, previsti dal DPR 695/1996). Anche al di sotto dei suddetti limiti le rimanenze di magazzino sono rilevanti per la determinazione del reddito, e devono essere indicate a fine anno in quantità e valore, secondo un supporto esplicativo delle cifre utilizzate per la determinazione del reddito. Una frequente tendenza , soprattutto di chi è titolare di piccole organizzazioni, è acquistare “in bianco” e vendere “in nero”, facendo poi apparire come rimanenze finali materie prime in realtà utilizzate per produrre “ricavi non registrati”. [↑](#footnote-ref-1179)
1180. ) Cioè carichi o scarichi a magazzino non registrati per dimenticanza, e quindi merci in più rispetto a quelle risultanti dalla contabilità di magazzino. . [↑](#footnote-ref-1180)
1181. ) Un inventario fisico fatto il 15 dicembre, per valorizzare poi le merci a fine anno, può essere inesatto solo per errori nei carichi e negli scarichi di magazzino registrati nei pochi giorni che mancano alla fine del periodo di imposta. [↑](#footnote-ref-1181)
1182. ) L'imprecisione sarebbe irrilevante per piccoli commercianti o artigiani, dove il calcolo delle rimanenze è spesso secondario, e finalizzato soprattutto a verificare la credibilità dei ricavi registrati. Col crescere delle dimensioni aziendali, e quindi delle rimanenze, la loro valutazione corretta diventa importante ai fini dell’utile di esercizio e dell’imponibile fiscale. [↑](#footnote-ref-1182)
1183. ) Ad esempio i litri di latte o di alcool necessari alla produzione di un'industria dolciaria, oppure le lavatrici prodotte da una industria di elettrodomestici, distinte rispetto agli asciugacapelli prodotti dalla stessa azienda. [↑](#footnote-ref-1183)
1184. ) Per beni acquistati o prodotti in serie, in modo continuativo, con un ricambio continuo e costi variabili, non è rilevato né è sensato determinare il costo specifico dei singoli beni in magazzino (questo ha invece senso solo per gli immobili delle imprese di costruzione). [↑](#footnote-ref-1184)
1185. ) Esistono infatti anche le “rimanenze di servizi”, come diremo più avanti in questo stesso paragrafo. [↑](#footnote-ref-1185)
1186. ) Le espressioni FIFO e LIFO sono inutilmente macchinose, perché costringono a un passaggio logico in più, in quanto non devono essere valorizzati i beni usciti dalle rimanenze, cioè andati “out” rispetto al magazzino, ma quelli rimasti (“in”). La valutazione si dovrebbe quindi indirizzare a quello che resta, e quindi il FIFO si dovrebbe chiamare LILO, nel senso che si dovrebbe valutare l’ultimo entrato, e il LIFO si dovrebbe chiamare FILO, nel senso che viene valutato il primo entrato. Anche qui emerge la tendenza di molti aziendalisti, incapaci di spiegare l’azienda come corpo sociale (par.3.1), a complicare le questioni semplici. [↑](#footnote-ref-1186)
1187. ) Persino il metodo FIFO può essere inteso nel senso di lasciare le valorizzazioni delle rimanenze iniziali, se sono rimaste immutate, distinguendosi solo per l’imputazione delle merci esistenti alle voci annuali più recenti, in caso di diminuzione quantitativa (con conseguente eliminazione delle voci annuali più remote, fino a concorrenza del decremento). [↑](#footnote-ref-1187)
1188. ) Si tratta dei c.d. “plusvalori latenti” di magazzino. [↑](#footnote-ref-1188)
1189. Si pensi a servizi di manutenzione, ristrutturazione, etc. (art. 92 comma 6 tuir, applicabile a tutti i perché relativo alla fase di valutazione, non a quella di qualificazione e classificazione, dove opera il rinvio a i principi contabili). In questo modo la registrazione della quota di profitto conseguente alla prestazione del servizio viene rinviata al periodo di imposta in cui il servizio stesso è completato. [↑](#footnote-ref-1189)
1190. ) Si ricordi infatti dal par.1.11 la visibilità della ricchezza attraverso atti giuridici solenni, che ritroveremo per l’imposta di registro al paragrafo 10.2. [↑](#footnote-ref-1190)
1191. ) Intesa qui in genere nel senso materiale di cui al par.3.1 e 7.5, cioè come insieme di beni del lavoratore indipendente, come attrezzi, arredi, merci, etc..; raramente si tratterà infatti, presso le imprese individuali, di una struttura ad alta densità di addetti, come lavoratori dipendenti etc.. [↑](#footnote-ref-1191)
1192. ) Gli utili reinvestiti nell’impresa individuale sono peraltro rari, vista la necessità di sostenere il tenore di vita del titolare. Il possibile sfasamento tra "produzione del reddito" secondo i criteri di cui al par.7.11, e sua distribuzione al titolare, non sembra insomma talmente rilevante da giustificare l'impianto documentale necessario per distinguere queste due fasi. In omaggio a questa distinzione teorica, e a un malinteso concetto di neutralità fiscale delle forme giuridiche, fa tuttavia capolino da anni , senza mai essere realizzata, una tassazione dei soli redditi distribuiti dall’impresa individuale al relativo titolare; si tratterebbe comunque di una misura facoltativa , su cui vedasi i post su wwwfondazionestuditributari.com relativi ai “dividendi del pasticcere”. [↑](#footnote-ref-1192)
1193. ) Ricordiamo che la presenza di collaboratori familiari va considerata prima di definire irrisori i redditi di impresa dichiarati da piccoli commercianti e artigiani (par.4.2). [↑](#footnote-ref-1193)
1194. ) Le percentuali adottate sono quelle esistenti alla fine del periodo di imposta: chi sia socio in questo momento dovrà dichiarare l’intero reddito del periodo, senza frazionamenti proporzionali al periodo di possesso della partecipazione (è una scelta di semplicità e controllabilità). [↑](#footnote-ref-1194)
1195. ) L’ imputazione per trasparenza ai soci dei redditi delle società di capitali è una raffinatezza tributaria recente, utilizzata abbastanza raramente in concreto. [↑](#footnote-ref-1195)
1196. ) E' economicamente irrazionale aggravare la tassazione dando rilevanza a un profilo esclusivamente giuridico-formale, come l’esercizio dell’attività in forma individuale o societaria (si pensi alla possibilità di soci intermedi prima di quelli "finali").Si tratterebbe di una discriminazione probabilmente irrazionale, in quanto tale, incostituzionale, anche a prescindere dal principio di capacità contributiva, di cui al par.2.2. Naturalmente il coordinamento impositivo tra società e soci, che comporta mediazioni tra una serie di esigenze di precisione, semplicità, controllabilità, etc. (par.1.8) può comportare, in concreto, alcune differenze di carico tributario rispetto a quello applicabile a un imprenditore individuale. L’importante è che una serie di simmetrie di sistema (par.3.12) tendano a una omogeneizzazione tra i due regimi. [↑](#footnote-ref-1196)
1197. ) La forma giuridica è infatti estranea alla sostanza economica, cioè alla ricchezza, cui si dirige la tassazione, anche se può influenzarla (naturalmente qualche volta la forma giuridica può essere proprio l’elemento che rende visibile la ricchezza, come nelle già indicate imposte sugli atti solenni (tipo “registro”). [↑](#footnote-ref-1197)
1198. ) Con l’imposta IRES di cui al par.9.1. [↑](#footnote-ref-1198)
1199. ) Per la precisione sono imponibili nella misura simbolica del 5 percento, che forfetizza i costi di amministrazione della partecipazione, deducibili integralmente, a prescindere dalle possibili asimmetrie di cui al par.7.10. [↑](#footnote-ref-1199)
1200. All'’imposta IRES con l'aliquota del 27,5% si aggiunge l’IRPEF in capo ai soci, applicata solo su una quota del dividendo (oggi circa la metà), per tener conto della tassazione già avvenuta in capo alla società. [↑](#footnote-ref-1200)
1201. ) Ne abbiamo già parlato al par.7.10 confrontando il carico fiscale sui dividendi con quello sugli interessi passivi. Se la percentuale di partecipazione è piccola, si applica l’imposta sostitutiva del 26 percento su tutto il dividendo. Ne discende, a seguito dell’aumento al 26 percento dell’imposta sostitutiva sui redditi finanziari, una modesta “doppia imposizione” perché il carico fiscale complessivo sale al 46 percento circa; è un effetto casuale dell’applicazione ai dividendi di un regime elaborato per gli interessi, deducibili come indicato ai par.7.10; per ulteriori considerazioni vedasi par.8.5 sui redditi finanziari. [↑](#footnote-ref-1201)
1202. ) Il tema può essere approfondito nell’ambito delle correlazioni intersoggettive, tipiche della determinazione ragionieristica della base di commisurazione dei tributi, esposte al paragrafo 3.12. [↑](#footnote-ref-1202)
1203. ) In genere in borsa. Tali azioni sono equiparate a “beni merce” nel senso di cui al precedente paragrafo 7.16. [↑](#footnote-ref-1203)
1204. ) Per le società immobiliari si vuole evitare una indiretta circolazione dell’immobile tramite una infinita serie di cessioni di partecipazioni, realizzando plusvalenze non tassate. Per le società senza impresa manca il presupposto della probabile realizzazione di redditi futuri, mentre è più oscuro il motivo del requisito del possesso ultrannuale. [↑](#footnote-ref-1204)
1205. ) Il concetto di “gruppo di società”, cioè di filiera di società legate a un unico controllo proprietario, di gruppi familiari o multinazionali estere, è stato introdotto al par.3.1 sull’azienda e ripreso al par. 7.19 a proposito del controllo a valore normale dei prezzi tra società del gruppo (transfer pricing). [↑](#footnote-ref-1205)
1206. ) Concentrando cioè tutte le attività economiche in una stessa società per mantenere la compensabilità piena dei redditi con le perdite. Si tratterebbe però di una forzatura, di una violazione del principio di irrilevanza delle forme giuridiche rispetto alla determinazione dei tributi (c.d. “principio di neutralità”). Infine si ostacolerebbero apprezzabili obiettivi extratributari come la separazione delle competenze dirigenziali e la limitazione dei rischi con relative responsabilità. [↑](#footnote-ref-1206)
1207. ) L’espressione “consolidato fiscale" allude al "bilancio consolidato civilistico" dei gruppi societari, ma si tratta solo di una possibilità di compensazione dei risultati positivi e negativi. [↑](#footnote-ref-1207)
1208. ) Ogni società determina in autonomia il proprio reddito o perdita, che poi trasferisce alla controllante, che effettua la somma algebrica, calcolando un’unica base imponibile di gruppo, e versando un’unica imposta. Questa finalità è stata raggiunta in modo farraginoso, obbligando al consolidato anche quando non esistono di fatto perdite da trasmettere, con il trasferimento dei versamenti di imposta sulla società consolidante, le responsabilità solidali reciproche e una serie di altri inutili formalismi procedurali e processuali, con condizioni per l'inserimento del consolidato e obblighi di suo scioglimento, accertamenti di primo e secondo livello sull'una e sull'altra società, riunione di processi e altre diavolerie, del tutto inutili rispetto all'obiettivo sostanziale della compensazione "redditi perdite" all'interno del gruppo. [↑](#footnote-ref-1208)
1209. Art. 67 del decreto sull’accertamento delle imposte sui redditi. [↑](#footnote-ref-1209)
1210. ) Un esempio di una certa frequenza riguarda la deducibilità dei compensi erogati agli amministratori. [↑](#footnote-ref-1210)
1211. ) Analogo fenomeno esiste per l’eredità giacente, per i cui redditi è riproposto un coordinamento analogo a quello “società-soci”. Si potrebbe ipotizzare per il trust e in casi simili, una “lacuna”, colmabile in via di interpretazione analogica (par.3.9) utilizzando i criteri previsti per le società. [↑](#footnote-ref-1211)
1212. ) al par.3.11 e 5.6 Sarebbe da approfondire, in tesi di laurea o dottorato, in quale misura possano esserci tributi imposti da pubblici poteri non collegati a un territorio e non legittimati da un pubblico potere collegato a un territorio. [↑](#footnote-ref-1212)
1213. ) Le astrazioni economiche di cui al par.1.8 (presupposti di imposta) richiedono il collegamento a un territorio, talvolta chiamati “requisiti di territorialità del tributo”, oltre che “criteri di collegamento”. Si pensi al luogo di ubicazione di un immobile per una imposta fondiaria, o patrimoniale (par.10.4), al luogo di redazione di un contratto per una imposta sugli atti giuridici e poi ai criteri di collegamento “reddituali” indicati in questo paragrafo. [↑](#footnote-ref-1213)
1214. ) Un’imposta doganale sulle esportazioni, che un tempo in alcuni paesi è esistita, finirebbe per assumere la natura di imposta sul reddito del produttore o del commerciante. [↑](#footnote-ref-1214)
1215. ) Altre forme di reddito, derivanti da servizi (solita distinzione di cui al par.7.6) hanno criteri diversi, ad esempio basati sull’ubicazione dei beni oggetto del servizio di locazione, luogo di esercizio del servizio per il lavoro autonomo, persino erogazione degli interessi per i redditi di capitale (par.8.5). [↑](#footnote-ref-1215)
1216. ) Insomma, per capirci, una “divisione italiana” di una società estera, non molto diversa nella sostanza da una società italiana controllata, ma con lo stesso contenuto. [↑](#footnote-ref-1216)
1217. ) Prescindiamo dai logoranti tecnicismi professionali, dove ci si è persino chiesti se un tubo (degli oleodotti) fosse una stabile organizzazione.. [↑](#footnote-ref-1217)
1218. ) Cioè alla società estera del gruppo che le controlla, cfr par.7.19 anche sui correttivi a corrispettivi intragruppo determinati in funzione di allocare gli imponibili dove conviene di più (c.d. transfer pricing). [↑](#footnote-ref-1218)
1219. )Traducendo in modo troppo meccanico l’espressione inglese “tax credit”. [↑](#footnote-ref-1219)
1220. ) Il paese della residenza non rimborsa certo l'eccedenza tributaria dovuta ad aliquote maggiori esistenti nel paese della produzione del reddito, denominato "paese della fonte". [↑](#footnote-ref-1220)
1221. ) Si tratta di un fenomeno collegato a figure giuridico economiche “ibride”, di confine, e quindi considerate in modo diverso nei due paesi, come nell’esempio “dividendi -interessi” svolto nel testo. E’ uno di quai casi. Indicati al par.2.4, in cui le definizioni all’interno degli atti normativi sono utili, perché le parole hanno significati in parte divergenti nei due stati. Questo sfasamento definitorio può creare anche doppie imposizioni, ma anche doppie esenzioni; naturalmente delle prime ci si lamenta, e delle seconde no, anzi spesso ci si lamenta delle prime, sperando di creare le occasioni per le seconde, con notevoli dosi di ipocrisia e uso della determinazione dell’imponibile per ridurre il peso dell’imposta (par.1.9 e 3.10). E’ un problema strutturale connesso all’interpretazione di tutti i trattati internazionali e al c.d. “problema delle qualificazioni” (in ipotesi asimmetriche) negli ordinamenti dei paesi contraenti (tanto è vero che esiste una convenzione apposita, redatta a Vienna, proprio sull’interpretazione del diritto dei trattati. [↑](#footnote-ref-1221)
1222. ) I problemi interpretativi riguardano soprattutto le persone che, per motivi contingenti, come opportunità lavorative, si trasferiscono effettivamente all’estero, mantenendo però legami di vario tipo con la madrepatria (si pensi a scienziati o tecnici che si recano all’estero per periodi di lavoro, magari all’interno di gruppi multinazionali). Aggiungiamo anche i pensionati che si recano in paesi con minor costo della vita e servizi pubblici migliori. [↑](#footnote-ref-1222)
1223. ) Anche le società sono astrazioni giuridiche per cui, come per le aziende, bisogna evitare concezioni antropomorfiche. [↑](#footnote-ref-1223)
1224. ) Si parlava appunto di *esterovestizione* quando immobili o società italiane venivano intestati a società estere di proprietà di un italiano, cioè -appunto- *esterovestiti*, non tanto ai fini fiscali quanto ai vecchi fini *valutari* oggi scomparsi. [↑](#footnote-ref-1224)
1225. )L’esterovestizione è una tipica “contestazione interpretativa” (par.3.10) a matrice esageratamente economicistica secondo cui la società sarebbe una sorta di “artificio” rispetto alla realtà sostanziale, meritevole di riconoscimento italiano, se ubicata all’estero, solo quando esercita una attività economica effettiva, dovendosene altrimenti appiattire la residenza su quella del socio; si contestano così “omesse dichiarazioni” per vicende spesso anche di pubblico dominio e gestite nella più totale convinzione di correttezza della residenza estera, per di più con una reazione a catena di conseguenze fortuite come regimi IVA, ritenute, monitoraggi fiscali etc.. Con la stessa logica, tutte le società di un gruppo multinazionale, anche estero, andrebbero spostate nel paese della capogruppo, in nome di una sua fantomatica direzione effettiva. Vorremmo vedere le reazioni degli uffici tributari Italiani se una nostra società pretendesse di non pagare imposte su redditi esteri affermando di essere diretta dal socio francese. [↑](#footnote-ref-1225)
1226. ) Contro il c.d. “cinese finto” (par.3.7) non servono interventi legislativi, ma investigativi. [↑](#footnote-ref-1226)
1227. ) Abbiamo infatti visto la paragrafo precedente che tutti i “gruppi societari”, anche quelli multinazionali, indipendentemente dalle società formalmente indipendenti che li compongono, si considerano “un'unica azienda sovranazionale”, anche se “multisocietaria” (cioè articolata, per comodità operativa, in tante società giuridicamente indipendenti). [↑](#footnote-ref-1227)
1228. ) O con aliquote equivalenti, ma che offrono indirettamente vantaggi con criteri forfettari di determinazione dell'imponibile, giocando sull'equivoco indicato al par.1.9 e 3.12. Non si tratta infatti solo di "**paradisi fiscali**", ma anche di paesi con pesante tassazione, che però pragmaticamente ritagliano **nicchie di favore** per categorie di non residenti, come l'Olanda o la Gran Bretagna. [↑](#footnote-ref-1228)
1229. Ciò ovviamente in totale trasparenza, senza alcun occultamento di corrispettivo.. [↑](#footnote-ref-1229)
1230. ) In questi casi la determinazione del corrispettivo è priva di qualsiasi convenienza tributaria. [↑](#footnote-ref-1230)
1231. ) Famosa in proposito l’audizione della Apple al senato degli Stati Uniti. [↑](#footnote-ref-1231)
1232. ) La nostra IRES di cui al par.9.1, mentre sul coordinamento società-soci par.7.17. [↑](#footnote-ref-1232)
1233. Tendenzialmente esclusi dal prelievo al momento della distribuzione dei dividendi, in quanto residenti all’estero. [↑](#footnote-ref-1233)
1234. ) Sui quali il medesimo prelievo di prima verrebbe solo spostato soggettivamente (dalla società ai soci) e differito alla distribuzione del dividendo. [↑](#footnote-ref-1234)
1235. ) Del resto, ridurre le aliquote solo per i nuovi investimenti da parte di stranieri sarebbe evidentemente contrario ai trattati, tra cui quelli europei, come indicato al par.2.6 (sarebbe concorrenza fiscale sleale e forse anche "aiuto di stato"). La concorrenza è sleale in quanto i contribuenti esteri non sono attratti da una diminuzione generale delle aliquote, ma da una riduzione del carico fiscale "personalizzata", molto più vantaggiosa rispetto al carico fiscale richiesto dal paese "sleale" ai propri residenti. [↑](#footnote-ref-1235)
1236. In questo caso le difficoltà di coordinare le tassazione di vari paesi, con precisione, semplicità, certezza, diventano un pretesto dove ciascuna delle nazioni coinvolte si astiene da tassazione, giustificandosi in quanto pensava che vi provvedesse l'altra (il rischio di "doppia tassazione" internazionale diventa quindi il pretesto per una "doppia esenzione"). [↑](#footnote-ref-1236)
1237. Che, anche riferendosi alla determinazione dell'imponibile, dovrebbe riguardare tutti i contribuenti, e non potrebbe quindi avere utilizzazione "mirata". [↑](#footnote-ref-1237)
1238. ) Utilizzati sensazionalisticamente nell’inchiesta giornalistica denominata “luxleaks”. [↑](#footnote-ref-1238)
1239. ) Cioè il paese di residenza della società capogruppo dell’impresa multinazionale. [↑](#footnote-ref-1239)
1240. Dove per il paese ospite, piccolo e con minori esigenze di finanza pubblica, sono molto apprezzate le modeste imposte sottratte all' altro stato (spesso con la sua tacita connivenza). [↑](#footnote-ref-1240)
1241. ) In quanto le imposte del paese della casa madre vengono comunque pagate al momento in cui quest’ultima percepisce i dividendi esteri che non hanno scontato imposte nel paese in cui sono stati prodotti. [↑](#footnote-ref-1241)
1242. ) E’ un altro riflesso delle libertà di circolazione tra paesi comunitari, di cui al par. 2.6. Cfr. Sentenza Cadbury Schweppes-2006, che ha limitato, nei rapporti tra stati membri dell'Unione, le regole di imputazione immediata (c.d. "cfc") allo stato della capogruppo dei redditi di controllate estere, di cui diremo al termine di questo paragrafo. [↑](#footnote-ref-1242)
1243. ) Che esprime un consumo solo nell’ipotesi da fumetto in cui il miliardario stravagante, invece di pagare un pranzo, compra tutto il ristorante, per far licenziare il cameriere sgarbato. [↑](#footnote-ref-1243)
1244. ) Visto che l' acquirente e il venditore di un'azienda sono infatti per definizione operatori economici. Il venditore lo era per l’attività svolta, e il compratore, al limite, lo diventa acquistando l’azienda. [↑](#footnote-ref-1244)
1245. I criteri per la distribuzione del prezzo sui beni dell'azienda sono ampiamente discrezionali, ma spesso il compratore dell’azienda registrare una parte del prezzo come “valore di avviamento ”, nei termini indicati al par. 7.13 (dove abbiamo detto che raramente i beni dell'azienda hanno valore intrinseco isolatamente considerati, salvi

      immobili abitativi e terreni edificabili, con un prezzo di mercato per altre utilizzazioni [↑](#footnote-ref-1245)
1246. Esenzione delle plusvalenze e indeducibilità minusvalenze. [↑](#footnote-ref-1246)
1247. Qualche volta ci sono dei "concambi" di partecipazioni tra i soci delle società coinvolte, ma la sostituzione delle partecipazioni con altre partecipazioni non comporta realizzo, perché sempre di partecipazioni si tratta , mancando quindi quella "commutazione" necessaria per la realizzatività (sono ovviamente imponibili i conguagli in denaro). [↑](#footnote-ref-1247)
1248. ) Solo qualora queste operazioni alterassero il regime naturale degli elementi patrimoniali aziendali, eliminando l’imponibilità futura delle relative plusvalenze, esse dovrebbero a rigore diventarlo subito. [↑](#footnote-ref-1248)
1249. ) Nelle trasformazioni non c'è neppure l'unione o separazione di soggetti, presente nelle fusioni o nelle scissioni [↑](#footnote-ref-1249)
1250. Il conferente insomma non riceve "soldi", ma "figurine" rappresentative idealmente dei beni conferiti. [↑](#footnote-ref-1250)
1251. ) Anche per questo i conferimenti in natura di beni diversi dalle aziende sono rarissimi. [↑](#footnote-ref-1251)
1252. ) Visto che le entità fallite sono ex organizzazioni pluripersonali, in quanto piccoli commercianti e artigiani, come “piccoli imprenditori” sono esclusi da fallimento. [↑](#footnote-ref-1252)
1253. ) Si pensi all’acquisto di società di calcio. [↑](#footnote-ref-1253)
1254. ) Finendo sotto i riflettori, e quindi all’attenzione della magistratura, con fughe all’estero e simili, tipo Felice Riva, Calisto Tanzi, Luciano Gaucci, Sergio Cragnotti, Mario Marenco ed altri oggetto di notizie di cronaca. [↑](#footnote-ref-1254)
1255. ) Questi comportamenti, stavolta, non sarebbero rivolti solo a danno del fisco, ma anche dei creditori. Del resto, la distrazione di ricavi e le fatture false sono strumenti per così dire “polivalenti”; fino a un certo punto riducono i redditi, poi creano debiti, che alla lunga l’azienda non potrà ripagare, andando in fallimento. [↑](#footnote-ref-1255)
1256. ) Se non sono arrivati alla terza età , dopo il fallimento può scattare una nuova iniziativa all’insegna di “altro giro altra corsa”.. [↑](#footnote-ref-1256)
1257. ) Il ritornello proposto ai creditori ricorda per molti versi quello ascoltabile digitando su youtube “Simm’è Napule Paisà”. [↑](#footnote-ref-1257)
1258. ) C’è una discontinuità tra bilancio di apertura e situazione precedente, cioè valori fiscali dell'impresa anteriori al fallimento. Potrebbero essere inseriti nel bilancio di apertura crediti per ricavi mai dichiarati, o potrebbero mancare attività iscritte nei precedenti bilanci, e che andrebbero considerate "autoconsumate". [↑](#footnote-ref-1258)
1259. ) Una simile disciplina, che sacrifica fortemente la precisione in nome della semplicità, e dovrebbe indurre a contestazioni antielusive verso operazioni architettate ad arte, dove talvolta creditori e debitore appartengono allo stesso gruppo di società, allo scopo di beneficiare dei salti d’imposta che la normativa indubbiamente permette. [↑](#footnote-ref-1259)
1260. ) Abbiamo insomma anche “la burocratizzazione dei fallimenti”, in un ambiente anche piuttosto degradato, con scarso controllo sociale, frequenti arresti e persino stragi, come quella del 2015 al tribunale fallimentare di Milano. Decisamente meglio il tecnicismo tributario, pur con tutti gli inconvenienti di cui al par.3.16. [↑](#footnote-ref-1260)
1261. ) Il fallimento, in quanto procedura pubblicistica di carattere autoritativo, interrompe tutte le azioni esecutive individuali, comprese quelle tributarie tramite la struttura di riscossione (già Equitalia) di cui al par.6.11. [↑](#footnote-ref-1261)
1262. ) Pare tuttavia che le valutazioni prospettiche “sul futuro” sostituiscano quelle sul passato, relative ai motivi del dissesto, se non troppo clamorosi. E’ insomma più facile dire “non ci sono soldi” che imbarcarsi in complesse analisi sul perché, valutando gli imponibili del passato. Torna quindi il fallimento come “porto delle nebbie”, via d’uscita per evasioni fiscali e sperperi, in danno sia dell’erario sia degli altri creditori. [↑](#footnote-ref-1262)
1263. ) Una vera e propria saga legislativo-giurisprudenziale si sta svolgendo a proposito di notifica degli atti d’accertamento a società estinte, tra loro e gli ultimi soci, responsabili d’imposta (par.3.5) su cui il mio Società estinte: a che serve il “nosferatu tributario”? in wwwfondazionestuditributaricom. [↑](#footnote-ref-1263)
1264. ) Proprio questa alta intensità di lavoro rende difficili le economie di scala connesse all'uso di macchinari tecnologici, relativamente più importanti per studi di ingegneria o architettura, mentre gli studi medici si avvalgono, per la diagnostica, di strutture separate di servizio, che fiscalmente hanno natura di impresa. [↑](#footnote-ref-1264)
1265. ) Basata cioè sulla differenza analitico-documentale tra compensi e spese, il che comporta le tematiche dell’”inerenza” nei medesimi termini di cui al par.7.9. [↑](#footnote-ref-1265)
1266. Per questo -per i professionisti- ricevute fiscali e scontrini di cui al par.7.7 sono esclusi per definizione. [↑](#footnote-ref-1266)
1267. ) La ritenuta, subìta dai professionisti sui compensi lordi, al momento dell’incasso, trascina tutta la categoria verso il “principio di cassa”, anche perché quello di competenza è più complesso e si addice ad aziende di certa dimensione. Tuttavia, per i beni strumentali dei professionisti è fatta però salva la deduzione attraverso gli ammortamenti (come per le imprese al par.7.15) e sono ammessi in deduzione gli accantonamenti per la liquidazione (trattamento fine rapporto) ai dipendenti. Il principio di cassa esclude il problema delle “perdite su crediti”, rilevanti invece per le imprese, a fronte di redditi tassati per competenza in precedenti esercizi, ma di dubbia esigibilità. [↑](#footnote-ref-1267)
1268. Che però sono ben poca cosa e rappresentano un fenomeno tecnico trascurabile, rispetto al problema generale della determinazione degli imponibili, riguardante soprattutto la mancata registrazione dei compensi, come indicato ai parr.3.13, 5.13. [↑](#footnote-ref-1268)
1269. ) Nelle imposte sui redditi agricoli troviamo la teorica contropartita del diritto di sfruttare le terre (D’Amati, *La natura giuridica dell’imposta fondiaria*), assente per tutte le altre imposte, a partire da quelle sulle merci, che manifestavano semplicemente il controllo politico-militare del territorio. Le differenze tra canone concessorio delle terre pubbliche e l’imposta fondiaria sulle terre private ci sono, perché il canone è indipendente dal reddito, e andrebbe pagato comunque, anche in caso di produzione bassa, mentre l’imposta è una quota del reddito (sui rapporti tra canoni concessori e imposte fondiarie sarebbero interessanti tesi di laurea o dottorato). In entrambi i casi però occorre valutare l’andamento dei raccolti, ad esempio in base alle condizioni climatiche (piogge, calura, freddo, calamità, etc.); già nell’antico Egitto la tassazione considerava l’altezza delle piene del Nilo (cfr. i cosiddetti "Nilometri"). [↑](#footnote-ref-1269)
1270. ) Nel grande latifondo, anche del tardo impero Romano, una qualche forma di organizzazione esisteva, ma essa non si prestava alla tassazione dei metodi ragionieristico-contabili della tassazione attraverso le aziende. [↑](#footnote-ref-1270)
1271. ) Appaltatori di imposte su cui parr.1.2,, 1.4, e 1.11 per le disfunzioni che vi si connettevano. [↑](#footnote-ref-1271)
1272. ) La terra è uno dei primi collegamenti della sfera economico-produttiva con quella politico-giuridica; era infatti il potere militare, la forza, su cui si fondava la politica, a garantire lo sfruttamento delle terre, venendone mantenuto con canoni simili ai tributi. Di questa dialettica rende l’idea l’antico aforisma, in auge nel ventennio fascista, secondo cui “E’ l’aratro che traccia il solco, ma è la spada che lo difende” [↑](#footnote-ref-1272)
1273. ) Il reddito catastale è oggi diviso in due quote, una connessa alla proprietà del terreno (reddito dominicale) e una alla coltivazione (reddito agrario); quindi, il locatore del terreno agricolo avrà un reddito pari a quello catastale dominicale, con un vantaggio se quello effettivo è superiore. [↑](#footnote-ref-1273)
1274. ) Si pensi alla vendita o all’affitto di macchinari, nonché a contributi pubblici e comunitari, come pure all’agriturismo, per cui esistono regole specifiche. [↑](#footnote-ref-1274)
1275. ) E' consentito usare anche prodotti agricoli di terzi, per la trasformazione , ma in una misura legata alla produttività del terreno [↑](#footnote-ref-1275)
1276. ) In via logica, invece, la determinazione catastale dovrebbe rimanere solo per attività di piccole dimensioni, facili da stimare, dove la contabilità sarebbe inaffidabile e costosa (par. 3.13), mentre l’imprecisione resterebbe poco rilevante, trattandosi di redditi comunque modesti. [↑](#footnote-ref-1276)
1277. ) Il rapporto del gettito IRPEF da lavoro dipendente è in linea col rapporto tra lavoratori dipendenti e altri contribuenti. [↑](#footnote-ref-1277)
1278. ) Si ripropone la stranezza secondo cui fiscalmente gli industriali non sono imprenditori, mentre lo sono artigiani e piccoli commercianti (par.7.5). [↑](#footnote-ref-1278)
1279. Si pensi alle forme di precariato remunerate “a partita IVA", diffuse anche nello spettacolo e nel giornalismo. [↑](#footnote-ref-1279)
1280. ) Che nel lavoro subordinato è progressiva come indicato al par.3.6, mentre in quello autonomo è proporzionale. Si tratta però di un “peccato veniale”, anche in un’ottica sostanzialistica. Per questo non si rilevano quindi contestazioni di omessa applicazione di ritenute di lavoro dipendente, come indicato nel testo, a rapporti formalmente inquadrati come prestazioni di servizi professionali (il caso è frequente nelle ipotesi di “esternalizzazione” di funzioni aziendali, come il trasporto). [↑](#footnote-ref-1280)
1281. ) Rinviamo al par.3.8 a proposito dell’esternalizzazione di lavoro organizzato su soggetti terzi rispetto all’azienda utilizzatrice : si veda in proposito per un caso reale, abbastanza tipico, il post su wwwfondazionestuditributari dal titolo *cooperative fasulle, il caso gesconet al di là del sensazionalismo.* [↑](#footnote-ref-1281)
1282. Dove magari parecchi esponenti dell'intellighenzia che inveisce contro "la disonestà degli evasori" (par.4.6) pagano in nero la colf, la baby sitter o la badante. Il motivo è semplicemente lo stesso che induce piccoli commercianti o artigiani a pagare in nero la cassiera o l'apprendista, rafforzato dal fatto che Colf e Badanti, lavorando in un domicilio privato, sono meno visibili al fisco di chi opera in locali aperti al pubblico. Si conferma così che è la consapevolezza della visibilità degli imponibili a determinare i comportamenti in materia tributaria, al di là delle fantomatiche onestà o disonestà (par.4.5). [↑](#footnote-ref-1282)
1283. ) A parità degli altri fattori. [↑](#footnote-ref-1283)
1284. ) Il lavoro a domicilio pone infatti un problema di distinzione rispetto all’attività di impresa, tipica dell’artigiano, cui pure il committente fornisce materie prime o semilavorati ”in lavorazione”. [↑](#footnote-ref-1284)
1285. ) La parte di contributi non trasformatasi in pensione non costituisce giustamente mai reddito, essendo in pratica un’imposta; la parte di pensione non coperta da precedenti contributi è alimentata da contributi di altri o da debito pubblico; la si potrebbe considerare un sussidio assistenziale ancorchè periodico, non costituente reddito. Tuttavia la difficoltà di dividere le due quote ha indotto a ritenerlo integralmente imponibile. [↑](#footnote-ref-1285)
1286. ) Sul rapporto concettuale tra reddito e risarcimento danni vedasi il par.9.2. [↑](#footnote-ref-1286)
1287. ) Art.13 comma 5 Tuir, dove questa detrazione , di circa 1100 euro, diminuisce all’aumentare del reddito, fino ad azzerarsi a 50 mila euro circa. Sull’assenza in generale di un “minimo imponibile”, segmentato invece per tipi di reddito vedi le riflessioni di cui al par.9.4. [↑](#footnote-ref-1287)
1288. ) Come ad esempio l’auto aziendale, il telefono cellulare, il collegamento a internet, assicurazioni sulla vita, prestiti agevolati , e il c.d. “welfare aziendale”, introdotto nel 2017, ma troppo tecnico, rispetto alla sua portata per essere esaminato in questa sede. [↑](#footnote-ref-1288)
1289. ) Espressi da una diaria giornaliera esente da tasse e contributi per spese di vitto e alloggio. Il rimborso specifico delle spese sostenute per la trasferta viene denominato, con espressione abbastanza autoesplicativa *a piè di lista.*  [↑](#footnote-ref-1289)
1290. ) Le possibilità di “fuori busta”(par.3.8) non sono vastissime. Non si vuole ovviamente togliere nulla al contenuto di lavoro dei redditi di piccoli commercianti e artigiani. [↑](#footnote-ref-1290)
1291. ) Si tratta della c.d. “rendita fondiaria”, cioè di un reddito di fonte patrimoniale, di cui abbiamo a rigore già incontrato al par.8.2 un esempio nel reddito agricolo “dominicale” spettante al titolare del terreno, anche a prescindere dal suo sfruttamento. Un altro esempio importante è la c.d. “rendita finanziaria” di cui al successivo paragrafo 8.5. [↑](#footnote-ref-1291)
1292. ) Si ricordi dal par.1.11 che tra i due litiganti (sia pur potenziali) il fisco gode. [↑](#footnote-ref-1292)
1293. ) O anche un artigiano o professionista, interessato a dedurre il canone come costo. [↑](#footnote-ref-1293)
1294. ) L’inquilino è infatti comunque tutelato dalla possibilità di provare la locazione “di fatto”, dalla lunghezza delle cause di sfratto e dal favor della magistratura civile verso quella che viene considerata una “parte debole”. Il proprietario trae vantaggio dal contratto solo quando l’inquilino è un’organizzazione solvibile, il che non avviene per le locazioni abitative. Insomma, la rigidità formale dell'imposta di registro sembra addirittura contrastare l'emersione dei redditi immobiliari, visto che buona parte dei rapporti di locazione abitativa fronteggia esigenze mutevoli e transitorie, attratte dall’informalità del “nero”, nonostante l’introduzione di una modesta imposta sostitutiva (20% ) sui redditi in esame. Uno strumento negoziale più flessibile, e utile a entrambe le parti, è il comodato con rimborso delle spese. [↑](#footnote-ref-1294)
1295. ) Per ottenere dal fisco il riconoscimento che i canoni, nel frattempo dichiarati, non sono stati riscossi, occorre una procedura defatigante, subordinata a una sentenza della magistratura, che comporta onerose spese di lite. Solo a quel punto i canoni dichiarati e non riscossi possono essere considerati "oneri deducibili" dal reddito complessivo (par.9.3). Se poi il reddito immobiliare è l'unico posseduto, al momento della deduzione il contribuente rischia anche di essere "incapiente", cioè di non avere redditi sufficienti per scomputare la somma deducibile, senza quindi poter recuperare a posteriori l’imposta a suo tempo pagata. Anche questa prospettiva spinge ad affittare “in nero”, oppure a mascherare l’affitto con un “comodato”, oppure ad astenersi dalla locazione, tenendo sfitto l’alloggio. [↑](#footnote-ref-1295)
1296. Anche se alcune spese possono usufruire della detrazione per lavori edilizi di cui al par.9.3. [↑](#footnote-ref-1296)
1297. ) L'obiezione secondo cui la tassazione dei redditi di capitale provocherebbe la c.d. doppia tassazione del risparmio è un'illusione ottica, in quanto l'interesse è un incremento di patrimonio, cioè reddito, anche se il patrimonio che si incrementa è stato formato con redditi tassati. Inoltre l'obiezione prova troppo perché sarebbe valida per qualsiasi investimento, anche fondiario o di impresa, effettuato con patrimonio proveniente da redditi tassati (si pensi alla tassazione dei canoni di locazione). I dubbi al riguardo di alcuni economisti sembrano partire dal preconcetto che sui frutti del capitale formato con redditi tassati spetti, per chissà quale motivo, un’esenzione fiscale a tempo indeterminato [↑](#footnote-ref-1297)
1298. ) Per i dividendi, come anticipato ai par.7.17, la tassazione sostitutiva dei redditi finanziari non prevede, per disattenzioni contingenti, una riduzione di aliquota che tenga conto della tassazione in capo alla società erogante. Ne discende che il carico fiscale sui redditi societari spettanti a risparmiatori (soci detentori di piccole partecipazioni) supera quello dei soci con percentuali elevate, che inseriscono i redditi in Irpef, dove è previsto l’abbattimento correttivo di cui al par. 7.17, in modo da non superare un carico fiscale pari all’aliquota massima IRPEF. [↑](#footnote-ref-1298)
1299. ) Rientrano tra i redditi di capitale i frutti (dividendi o interessi) mentre le plusvalenze da rivendita di azioni o obbligazioni (il c.d. “trading”), dipendendo dalla tempistica delle negoziazioni comportano redditi “diversi”, anche se di natura finanziaria, e quindi sempre soggetti alla consueta imposizione sostitutiva di cui stiamo dicendo nel testo. [↑](#footnote-ref-1299)
1300. ) Il risparmiatore potrebbe infatti cercare di "saltare gli intemerdiari" o di usufruire di intermediari esteri, ma di norma preferisce una banca conosciuta e affidabile. [↑](#footnote-ref-1300)
1301. ) E’ un’applicazione della regola generale che limita la rilevanza dei costi agli operatori economici; chi volesse dedurre gli interessi passivi usati per l’investimento finanziario dovrebbe costituire una società, cambiando regime fiscale e passando a quello ordinario di impresa, di cui al cap.7. [↑](#footnote-ref-1301)
1302. L'aliquota è invece ancora troppo modesta per le plusvalenze su titoli, per le quali l'inflazione è irrilevante; qui si tratta di redditi effettivi, il che legittimerebbe un innalzamento dell'imposizione sostitutiva, con facoltà per il percettore di trattarla come una "ritenuta d'acconto", inserendo i redditi in dichiarazione e beneficiando delle aliquote IRPEF; ciò converrebbe a chi ha redditi modesti o a chi vuol far valere perdite, oneri deducibili, detrazioni, etc. [↑](#footnote-ref-1302)
1303. ) Su cui mi sono soffermato in altre sedi, a proposito di interessi compensativi, moratori, etc., ma è un tema più tecnico-professionale di studio sociale, secondo le distinzioni di cui ai parr.4.3-4.7. [↑](#footnote-ref-1303)
1304. ) In questa ipotesi l’interesse costituisce reddito della stessa categoria cui appartiene il credito cui si riferisce; ad esempio un credito professionale o di lavoro dipendente frutta interessi tassabili come reddito di lavoro dipendente, o professionale (art.6 tuir). E’ palese l’intenzione legislativa di gestire questi interessi tramite il sostituto d’imposta. [↑](#footnote-ref-1304)
1305. L’accusa di “definizione casistica” fu innescata dall’eliminazione della previsione residuale sulla tassazione di « ogni altro reddito » (art. 80 del D.P.R. 597 del 1973), abolita adducendo « esigenze di certezza », ma che comunque non era mai stata utilizzata per affermare l'imponibilità di proventi univocamente esclusi dal reddito imponibile in base alle norme sulle altre categorie di reddito: quando un certo provento, anche implicitamente, era escluso da una certa categoria di reddito senza sottintenderne la tassabilità in altre categorie, l'art. 80 non poteva essere invocato per tassarlo. Inoltre il soppresso articolo 80 non aveva di fatto provocato controversie così numerose da giustificarne l'abrogazione: si trattava di una di quelle disposizioni “indifferenti” sul piano sistematico e sociale, e sopravvalutate dal giurista tecnico. Di fatto, dopo l’abolizione della disposizione, i pochi tentativi di sfuggire all’imposizione sui redditi facendo leva sulla “tassatività” normativa sono stati miseramente frustrati. Confermando che lo strumento principe se si vuole evitare la tassazione non è la sottigliezza giuridico interpretativa su vicende dichiarate (cioè l’elusione di cui al par.3.10), ma l’evasione in senso materiale. [↑](#footnote-ref-1305)
1306. Vi rientrano mezzo milione di contribuenti mentre l’impresa occasionale, dove la ritenuta non è prevista totalizza solo 20.000 contribuenti circa [↑](#footnote-ref-1306)
1307. ) Come abbiamo indicato già in generale al par. 1.8, riferendo poi il concetto nel par. 7.6 ai redditi di impresa e nel par.8.5 ai redditi finanziari. Nella dicotomia civilistica tra obblighi di fare e di dare, le plusvalenze corrispondono alla seconda categoria, mentre i corrispettivi di obblighi di “fare, non fare o permettere” sono comunque reddito ai fini tributari, come indicato nel testo. [↑](#footnote-ref-1307)
1308. ) Le plusvalenze ultraquinquennali su fabbricati sono quindi irrilevanti ai fini tributari, con una scelta dovuta evidentemente alla difficoltà di determinazione, e ad altre ragioni su cui si potrebbero scrivere tesi di laurea o dottorato. [↑](#footnote-ref-1308)
1309. ) Commentate tra i redditi di capitale al precedente par.8.5. [↑](#footnote-ref-1309)
1310. ) Questo vale anche per chi tentasse di sfruttare questa normativa per “vendere” ai clienti scappatoie elusive, il cui successo, se individuate dal fisco, è per definizione pari a zero (se invece la speranza è di non essere individuati dal fisco allora tanto vale puntare sull’evasione). [↑](#footnote-ref-1310)
1311. ) Sui motivi della graduale diminuzione dell’aliquota dell’imposta sul reddito delle società, nella maggior parte dei paesi sviluppati, vedi la parte finale del par.7.19. Si tenga conto però anche dell’IRAP, con l’aliquota del 5% circa, di cui al par.9.5. [↑](#footnote-ref-1311)
1312. ) Come associazioni, fondazioni, altri enti pubblici, etc. che in genere non sono operatori economici, o comunque non hanno lo scopo di distribuire utili a un titolare, come indicato di seguito nel testo. [↑](#footnote-ref-1312)
1313. ) Si pensi alle comunità religiose, talvolta titolari di cospicui redditi immobiliari, ma anche ad associazioni che provvedono a consumi dei loro ispiratori/fondatori (c.d “lucro oggettivo”) o al limite erogano sussidi assistenziali, privi di natura reddituale per i motivi di cui al par.par.1.8. [↑](#footnote-ref-1313)
1314. Nonostante la loro diffusa e fuorviante concezione antropomorfica (par.3.1), le società e gli enti non hanno "spese mediche", mutui prima casa, coniugi e figli. [↑](#footnote-ref-1314)
1315. ) Cioè ricchezza nella sua oggettività (realità), senza elementi di soggettivita, cioè “personalità”. [↑](#footnote-ref-1315)
1316. A parità merceologica, come vini, cibi o abiti, è praticamente impossibile graduare l'eventuale aliquota agevolata, escludendola per beni di maggiore qualità e prezzo; l'unico modo è distinguere in base a una qualità oggettiva del prodotto, come ad esempio la seta rispetto al cotone. [↑](#footnote-ref-1316)
1317. ) I rari casi in cui si è tentata una simile responsabilizzazione, dimostrano che essa è eccezionalmente limitata a beni di rilevante valore unitario (ad es. IVA sulla c.d. “prima casa”. [↑](#footnote-ref-1317)
1318. ) Cioè quello della determinazione degli imponibili e del bisogno di assistenza. [↑](#footnote-ref-1318)
1319. ) Verificando eventuali sinergie tra la determinazione delle situazioni economiche personali ai fini tributari (col possibile schedario permanente di cui al par.5.7) e ai fini assistenziali. [↑](#footnote-ref-1319)
1320. ) Per una frequente casistica tecnica cfr le erogazioni in natura ai dipendenti, i c.d. "fringe benefits" di cui al par.8.3. [↑](#footnote-ref-1320)
1321. ) Cfr l’art. 6 comma 2 del TUIR, sull’imponibilità dei risarcimenti danni consistenti nella perdita di redditi. [↑](#footnote-ref-1321)
1322. ) Dal commercio di armi o droga allo spaccio di alcoolici senza licenza, alla casa di appuntamenti, all'abuso della credulità popolare, al commercio di cibi adulterati, all'esercizio abusivo di una professione. Una generale intassabilità di questi redditi non sembra sostenibile utilizzando generici luoghi comuni sull'immoralità di una partecipazione statale ai proventi del reato, smentiti peraltro dall'art. 14 della legge 24 dicembre 1993 n. 537, secondo cui la fonte illecita del provento non ne esclude l'imponibilità. [↑](#footnote-ref-1322)
1323. ) Che concettualmente non costituiscono reddito per i motivi indicati all'inizio del par.10.5, in quanto sono trasferimenti patrimoniali senza controprestazione, come le liberalità, ma contro la volontà del trasferente. [↑](#footnote-ref-1323)
1324. ) In assenza della confisca, quando ad esempio si tratta di proventi per esercizio abusivo di una professione, la tassazione appare del tutto normale. [↑](#footnote-ref-1324)
1325. ) Come indicato al par.8.5 per gli interessi attivi e le plusvalenze su titoli. [↑](#footnote-ref-1325)
1326. ) Alcuni Stati introdussero correttivi occasionali o complesse contabilità per l'inflazione, dove si teneva conto sia degli inconvenienti per i creditori sia dei vantaggi per i debitori. In Italia, negli anni di inflazione elevata (dal 1973 alla fine del secolo ventesimo) si introdussero soprattutto leggi di rivalutazione monetaria per il patrimonio delle aziende, nonché indicizzazioni delle aliquote IRPEF per evitare che l'aumento delle retribuzioni monetarie facesse scattare maggiori aliquote progressive (c.d. "fiscal drag"). [↑](#footnote-ref-1326)
1327. ) Sul ruolo delle “categorie di reddito” vedi il precedente paragrafo 8.6. [↑](#footnote-ref-1327)
1328. ) Dalla somma dei redditi di categoria si deducono le eventuali perdite di impresa o di lavoro autonomo, già menzionate per l'IRES, ma poco verosimili per piccolo commercio e artigianato; come indicato ai par.3.7 e 3.13, attività finalizzate al sostentamento individuale di uno-due addetti, vengono chiuse anche quando il reddito è insufficiente a tale scopo, senza neppure giungere a una perdita. Diventa quindi un tecnicismo contingente soffermarsi in astratto sui modi in cui vengono considerate le perdite di questi soggetti; tuttavia la loro deduzione dal reddito complessivo riflette la personalità del tributo, dando luogo a una compensazione tra risultati di attività diverse (ad esempio una perdita di impresa individuale viene compensata con un reddito da locazione immobiliare). [↑](#footnote-ref-1328)
1329. ) Abbiamo visto al paragrafo 8.4, sul lavoro dipendente, la logica del “differimento” della tassazione all’atto della pensione, che ispira l’irrilevanza tributaria di questi contributi. [↑](#footnote-ref-1329)
1330. ) Oppure i redditi tassati in anticipo in base alla maturazione, come i canoni di locazione spettanti da contratto e non riscossi per inadempienza dell’inquilino, giudizialmente accertata (par.8.4). [↑](#footnote-ref-1330)
1331. ) L’elenco è nell’art.15 del testo unico delle imposte sui redditi. [↑](#footnote-ref-1331)
1332. ) Sulle cui finalità e limiti par.9.2. [↑](#footnote-ref-1332)
1333. ) La detrazione decrescente e i c.d. *80 euro*, istituiti nel 2014, di cui al par.8.3 [↑](#footnote-ref-1333)
1334. ) Per questo è fuorviante equiparare le detrazioni di imposta ai sussidi, definendole “tax expenditures”, come molti economisti fanno (l’*expenditure* insomma c’è solo se il contribuente riesce a guadagnarsi una base imponibile). [↑](#footnote-ref-1334)
1335. ) L’indicazione di questi oneri è globale senza le generalità (quantomeno il codice fiscale) dei percettori, il che ne impedisce l’uso per l’identificazione dei percipienti, ed il controllo incrociato delle due dichiarazioni, secondo lo schema segnaletico svolto dalle ritenute alla fonte, indicato al termine del par.3.5. [↑](#footnote-ref-1335)
1336. ) Durante i quali viene richiesta l’esibizione dei documenti di spese mediche, interessi, pagamenti al coniuge separato e altri documenti comprovanti le spese deducibili, etc.. [↑](#footnote-ref-1336)
1337. ) La popolarità del contrasto di interessi (par.4.5) spiega quanta strada occorra ancora fare per sistematizzare l'elementare differenza tra "costi" e "consumi", di cui al par.1.8. Sul mito della possibilità di scaricare, persino un deltaplano, è divertente su youtube il video dal titolo *Cinzia Leone Dalle otto alle otto.*  [↑](#footnote-ref-1337)
1338. ) Col risultato di far partecipare lo stato alla ristrutturazione dell’attico del facoltoso uomo d’affari per quasi la metà, mentre chi deve curarsi per proprio conto, evitando le liste d’attesa delle ASL detrae solo il 19 percento della spesa medica. A parte queste notazioni sembra che l’efficienza dell’istituto della detrazione edilizia, come perdita di gettito e recupero di evasione, sia abbastanza discutibile. [↑](#footnote-ref-1338)
1339. ) In quanto comunque per altri versi visibile al fisco, con la conseguenza che queste aziende tenderanno a dichiarare in prima battuta i ricavi dove il cliente è un operatore economico oppure un privato che prende la detrazione. Ne abbiamo parlato ai parr.5.13 e 5.16 sulla sproporzione tra corrispettivi tracciabili e globali, come indizio di omessa registrazione di buona parte di quelli verso privati consumatori. [↑](#footnote-ref-1339)
1340. Di questa detrazione decrescente abbiamo visto esempi poco sopra a proposito delle detrazioni per lavoro dipendente o familiari a carico, riassorbite al crescere del reddito. [↑](#footnote-ref-1340)
1341. ) Cfr l’utilità marginale decrescente del denaro di cui al par.4.2 sull’”evasione di sopravvivenza”. [↑](#footnote-ref-1341)
1342. ) Scorrendo la lista delle dichiarazioni con redditi più elevati, si trovano in prevalenza alti dirigenti, consulenti d’azienda, sportivi, artisti, titolari di aziende remunerati come amministratori delle relative società; la percezione di interessi , mentre la realizzazione di plusvalori sulle medesime è in genere assoggettata alle imposte sostitutive sui redditi finanziari (par. 8.5), e quindi sottratta alla progressività dell’imposta personale. [↑](#footnote-ref-1342)
1343. ) Il motivo di cautela verso la diminuzione indicata nel testo non è di gettito, ma di perequazione tributaria, dovuto alla consueta “paranoia antievasione”, cioè la riserva mentale secondo cui molti lavoratori indipendenti, che dichiarano un reddito “medio basso” abbiano in realtà ulteriori redditi nascosti. Lo conferma anche la tendenza, nelle rispettive associazioni di categoria, a una detassazione dei redditi dichiarati “in aggiunta” a un reddito normale connesso alle caratteristiche dell’attività; questo conferma quanto rilevato al par.4.2 sulla tendenza dei lavoratori indipendenti in sede fissa a raggiungere una credibilità minima rispetto alle caratteristiche dell’attività, omettendo di dichiarare l’eccedenza. E’ una possibilità assente per i redditi più facilmente determinabili e questo spiega le detrazioni selettive per i lavoratori dipendenti, come i c.d. “80 euro” del 2014 (par.8.3). [↑](#footnote-ref-1343)
1344. ) Si ricordi la più volte indicata detrazione degli 80 euro, migliorativa per i redditi di lavoro dipendente, mentre in passato si utilizzò la discriminazione peggiorativa per i redditi derivanti da patrimonio, con l'imposta denominata "ILOR", soppressa nel 1997 ed invece preferibile rispetto all’imposizione sul patrimonio, come vedremo al par.10.4. [↑](#footnote-ref-1344)
1345. ) A parte il limitato correttivo del riporto delle perdite, di cui al par.1.8. [↑](#footnote-ref-1345)
1346. ) Ad esempio, è ben vero che l’attore di successo, nell’esempio sopra citato, guadagna come un dirigente lavorando poco tempo, ma le prospettive di continuità lavorativa del dirigente nel tempo sono maggiori. L’attore è invece più in balia delle incertezze delle mode, mentre gli sportivi hanno addirittura limiti fisici alla capacità reddituale. [↑](#footnote-ref-1346)
1347. ) Per i redditi percepiti dopo un lungo periodo di maturazione, la pluriennalità è quindi “certa". [↑](#footnote-ref-1347)
1348. ) Quanto indicato nel testo conferma che l’Irap è la vera imposta sul valore aggiunto, espressione usata impropriamente per l’IVA come indicato al par.7.2. Tuttavia la commissione UE pose addirittura una questione di legittimità comunitaria dell’IRAP per contrarietà al principio di esclusività dell’IVA, respinta con la sentenza CGCE 3 ottobre 2006 c475-03 , ma inquietante esempio di superficialità, oppure (volendo fare i “complottisti”) di opachi intrecci burocratico-professionali. [↑](#footnote-ref-1348)
1349. ) Con deduzione degli ammortamenti, mentre approfondimenti riguarderebbero altre voci di bilancio, come le perdite cu crediti. [↑](#footnote-ref-1349)
1350. ) Visti come “contribuenti di fatto” secondo quanto indicato al par.3.5. [↑](#footnote-ref-1350)
1351. ) Si conferma anche qui il filo conduttore del testo sull’azienda come filtro che acquisisce consumi ed eroga redditi a chi contribuisce alla sua attività. Per questo la parte d’imposta relativa al valore aggiunto assorbito da redditi di terzi (lavoratori dipendenti e percettori d’interessi) è logicamente, ed oggi anche normativamente, deducibile dalle altre imposte sui redditi, mentre l’IRAP sulla quota di profitto è una quota di redditi propri, per cui l’indeducibilità ha senso. L’iniziale indeducibilità dell’IRAP sul valore aggiunto attribuibile a terzi provocava una palese doppia imposizione economica, ispirata all’idiozia finanziaria (par.7.9 sull’inerenza e la deducibilità dei tributi), secondo cui in questo modo la politica tributaria regionale, variando le aliquote, avrebbe influenzato il gettito statale. [↑](#footnote-ref-1351)
1352. ) Tra le critiche estranee alla determinazione degli imponibili segnaliamo quella di disincentivare il lavoro rispetto ai macchinari, mentre la giustificazione era il fantomatico “potere sui fattori della produzione”. [↑](#footnote-ref-1352)
1353. In questi casi l’IRAP si trasformerebbe in una imposta aggiuntiva sul reddito del titolare, venendone meno la necessità di imposta autonoma. [↑](#footnote-ref-1353)
1354. ) La soluzione sarebbe rendere indeducibili anche queste somme ai fini della determinazione dell'IRAP, eliminando il salto d’imposta indicato nel testo (par.3.12) e l’incongruenza rispetto a quanto accade per i dipendenti (il cui costo sarebbe indeducibile ai fini IRAP per l'erogante) o soggetti organizzati, che pagherebbero IRAP in proprio. [↑](#footnote-ref-1354)
1355. Ritroviamo qui banche, società petrolifere, emittenti o destinatari di documenti in serie, notai e altri pubblici ufficiali. [↑](#footnote-ref-1355)
1356. ) Come ad esempio quella che vedremo al par.10.9 per l’imposta patrimoniale sulla c.d. “prima casa”. A parte questi occasionali “fuochi di paglia” mediatico-politici, su questi temi raramente si sente il bisogno di spiegazioni sociali. [↑](#footnote-ref-1356)
1357. ) Ecco perché le analisi di questi tributi nella pubblicistica sono molto inferiori a quelle di temi più rari, ma professionalmente più appetibili come l’elusione (par.3.10), le operazioni societarie (par.7.20) o la fiscalità internazionale (par.7.19). [↑](#footnote-ref-1357)
1358. ) Perché, anche nel diritto, come diceva Hegel, tutto ciò che è reale è razionale, cioè deriva da un intreccio di cause, compresa confusione, che oggi inviluppa la funzione tributaria per la nota carenza di spiegazioni sociali. [↑](#footnote-ref-1358)
1359. ) Abbiamo già rilevato al par.1.8 che si possiede attraverso il gruppo sociale, e che sotto questo profilo anche la proprietà privata è un fenomeno di diritto pubblico. [↑](#footnote-ref-1359)
1360. ) Qui la ricchezza non emerge quindi nella sua visibilità materiale, rappresentata, per capirci, dai campi coltivati o dalle merci soggette a imposta. [↑](#footnote-ref-1360)
1361. ) Non a caso, ai tempi della tassazione valutativa attraverso gli uffici, prima della tassazione attraverso le aziende, l’imposta di registro era quella che comportava più interpretazioni giuridiche, tanto da farle attribuire l’epiteto di “regina delle imposte”. [↑](#footnote-ref-1361)
1362. ) Non occorre certo il servizio postale per l’impiego di questa disposizione, riferibile anche a scambio di messaggi telematici. [↑](#footnote-ref-1362)
1363. ) Ritroveremo questa struttura per l’imposta di bollo, quelle doganali e le tasse sulle concessioni governative, ma anche l’IVA ha una struttura concettualmente simile, con la presenza di tabelle di beni e servizi soggetti ad aliquote diverse (par.7.2). [↑](#footnote-ref-1363)
1364. )Altre imposte applicate in relazione al trasferimento degli immobili, e collegate alle formalità di annotazione nei registri della proprietà immobiliare. [↑](#footnote-ref-1364)
1365. ) Quando l’acquirente acquista un immobile destinato a “prima casa” le aliquote si riducono complessivamente nell'ordine del 3%. [↑](#footnote-ref-1365)
1366. La voce prevista per le sentenze tiene conto della possibilità che esse siano riformate o annullate. [↑](#footnote-ref-1366)
1367. Anch'esse da cedere in forma notarile e quindi "solenne" (art.7 tariffa) [↑](#footnote-ref-1367)
1368. Art. 9 della tariffa. Un caso frequente di bene soggetto all'aliquota del 3 percento è l'azienda, per la parte non espressa da proprietà immobiliari. [↑](#footnote-ref-1368)
1369. ) Secondo quanto rilevato al par.3.5 sui contribuenti di fatto e di diritto. [↑](#footnote-ref-1369)
1370. ) Il lato negativo è che l'imposta rischia di ostacolare la circolazione dei beni, soprattutto gli immobili. Una serie di cessioni molto ravvicinate nel tempo rischia di dar luogo a un prelievo ripetuto, quasi espropriativo. [↑](#footnote-ref-1370)
1371. ) Basata su disposizioni generali, e poi una tariffa con tipologie di documenti, soggetti ad imposta in misura e con modalità diversa. [↑](#footnote-ref-1371)
1372. ) Cioè la vecchia “carta da bollo” o la “marca da bollo”, con cui viene la carta normale viene assoggettata al tributo. [↑](#footnote-ref-1372)
1373. ) Atti anagrafici, di pubblica sicurezza, giudiziari, etc. [↑](#footnote-ref-1373)
1374. ) Banche, assicurazioni, società immobiliari, etc. [↑](#footnote-ref-1374)
1375. ) Si pensi ad esempio al bollo su istanze e certificati di stato civile, giudiziari, scolastici, abilitativi, come patenti di vario genere, etc. [↑](#footnote-ref-1375)
1376. ) Si pensi a passaporti, patenti, autorizzazioni varie,libri sociali, etc. [↑](#footnote-ref-1376)
1377. ) La difficoltà di monetizzazione e il rischio di investimenti sbagliati limitano il mercato di questi “beni rifugio”. [↑](#footnote-ref-1377)
1378. ) Quest'ultima è controproducente anche rispetto all'esigenza aziendale di capitalizzazione, alla facilità di tassarne i redditi ed all’esigenza di istituzionalizzare le aziende, su cui parr.3.1 ss. [↑](#footnote-ref-1378)
1379. ) Lupi, Compendio di scienza delle finanze, dike, 2017, par.7.4-7.6. [↑](#footnote-ref-1379)
1380. ) Cfr par.5.14 sulla rilevanza del tenore di vita. [↑](#footnote-ref-1380)
1381. ) Solo l’inadeguatezza concettuale nel monitoraggio valutativo della ricchezza spinge a ripiegare su rozze “imposte patrimoniali”. [↑](#footnote-ref-1381)
1382. ) Penso a depositi bancari, investimenti finanziari, gestioni fiduciarie, dove le aziende possono agire da esattori del fisco sui cespiti patrimoniali loro affidati. [↑](#footnote-ref-1382)
1383. ) Soprattutto le organizzazioni amministrative che caratterizzano la “tassazione attraverso le aziende”. [↑](#footnote-ref-1383)
1384. ) Cioè bancaria, finanziaria, assicurativa, creditizia, azionaria, aziendale, in parole povere “mobiliare”, come indicato nel testo e al par.1.8. [↑](#footnote-ref-1384)
1385. ) Benchè estranei al concetto di reddito, come indicato al par.1.8. [↑](#footnote-ref-1385)
1386. ) Che funziona sempre meno per salire, e casomai funziona per scendere; a monte ci sono ragionamenti di senso comune, secondo cui si avverte che chiunque si trovi in una posizione socialmente privilegiata, specie per meriti dei propri genitori o dei propri avi, non si deve “chiudere” nella difesa del proprio “status”, ma deve assicurare opportunità di ascesa, anche per giustificare la propria migliore posizione relativa (segnalo un bell’aforisma di Kevin Spacey secondo cui  *It’ a responsibility for anyone who brearks through a certain ceiling to send the elevator back down and give others a helpful lift*) [↑](#footnote-ref-1386)
1387. ) Un ordine di grandezza del patrimonio complessivo delle persone fisiche sarebbe inoltre utilissimo come indizio della ricchezza non registrata, come indicato ai parr.5.13 e 5.14. Basta pensare a quanto sarebbe utile all'imposta in esame,e anche all'accertamento dei tributi sui redditi e i consumi, lo schedario permanente della situazione patrimoniale indicato al par.5.7. [↑](#footnote-ref-1387)
1388. ) Ad esempio, quando riguarda patrimoni formati con redditi tassati, questa tassazione si giustifica, ma con incidenza minore. [↑](#footnote-ref-1388)
1389. ) Si pensi ad esempio alle somme ricevute da figli di esponenti del capitalismo familiare, anche ai fini del "passaggio generazionale" delle loro aziende, facilmente effettuabile con "atti informali" (sottoscrizione di capitale senza sovrapprezzo, finanziamenti bancari ripagati dai genitori, nuda proprietà delle partecipazioni, assicurazioni sulla vita, etc..). [↑](#footnote-ref-1389)
1390. ) Si intervenne su molti dei parametri cui, erroneamente, l’opinione pubblica ricollega l’adempimento e l’evasione, come le aliquote (par.4.5); si moltiplicarono poi anche le discussioni sugli effetti economico-sociali del tributo (nella classica confusione tra “determinazione della ricchezza” ed “effetti dei tributi”, come indicato al par.1.7). A parte il già indicato coordinamento con la tassazione reddituale, quando si ereditano patrimoni già assoggettati all’imposta sul reddito, c’è anche un problema di coordinamento con l’imposizione dei patrimoni societari inclusivi dell’”avviamento” (par.7.13), in attesa di tassazione reddituale futura. [↑](#footnote-ref-1390)
1391. ) La valutazione degli immobili in base alla rendita catastale, anziché al valore effettivo di mercato (in genere maggiore, come indicato al par.10.2), amplifica la portata di questa “quota esente”. [↑](#footnote-ref-1391)
1392. ) Salvo un periodo di abrogazione dal 2001 al 2007, quando il tributo fu abrogato dal governo di centro destra, venendo poi reintrodotto e mantenuto anche dal successivo governo di centro destra, che forse riteneva esaurito l’effetto di annuncio della precedente abolizione dell’imposta (par.2.4). [↑](#footnote-ref-1392)
1393. Le banche, gli istituti assicurativi, i gestori di patrimoni, etc. non possono infatti avere "certezza legale" del titolo giuridico delle intestazioni, cointestazioni, bonifici, emissione di assegni, etc.. [↑](#footnote-ref-1393)
1394. Istituzione indicata al par.5.2, e competente anche per i diritti di confine su cui infra. [↑](#footnote-ref-1394)
1395. Questa «famiglia» di tributi funziona tanto più efficacemente quanto più la produzione o la distribuzione sono concentrate in poche grandi aziende. In questo caso è facile effettuare una vera e propria vigilanza fisica, da parte degli uffici fiscali, sulle fasi di lavorazione e movimentazione del prodotto. [↑](#footnote-ref-1395)
1396. Benché il contribuente di diritto (par.3.5) delle imposte di fabbricazione sia il produttore, e l’imposta sia dovuta in stadi

      anteriori a quello in cui i beni sono immessi al consumo, si tratta di tributi destinati ad essere economicamente traslati sul consumatore finale, dove la grande organizzazione

      amministrativa fa sostanzialmente da esattore. [↑](#footnote-ref-1396)
1397. E tendenzialmente si cumulano, visto che le imposte sui prodotti petroliferi gonfiano il prezzo, che a loro volta è base imponibile per l'IVA. [↑](#footnote-ref-1397)
1398. ) Cfr sopra, par.2.6 e all’inizio del par. 7.3. [↑](#footnote-ref-1398)
1399. )Questa diversa visibilità degli imponibili (par.1.11) spiega il fallimento di alcune velleitarie imposte di fabbricazione, come quelle sui sacchetti di plastica, facili da produrre in strutture di fortuna, con macchinari abbastanza semplici, mentre le raffinerie di petrolio clandestine, per risparmiare l’imposta, sarebbero antieconomiche. Analoghe considerazioni valgono per il contrabbando. [↑](#footnote-ref-1399)
1400. ) Ad es. la fattura emessa dalla società elettrica (ENEL) per fornitura di energia (la c.d. "bolletta"). [↑](#footnote-ref-1400)
1401. ) In modo analogo, cioè facendo leva sulla

      struttura amministrativa del fornitore, funzionò anche la tassa di concessione governativa sui telefoni cellulari “in abbonamento”. [↑](#footnote-ref-1401)
1402. ) Per secoli, ad esempio, molti paesi hanno vietato l’esportazione di merci pregiate, ad esempio l’oro. [↑](#footnote-ref-1402)
1403. ) Per tali operazioni esiste negli ultimi secoli una c.d. “tariffa doganale”, oggi di matrice europea per i motivi di cui al par.2.6. [↑](#footnote-ref-1403)
1404. ) Anche oggi, nell’Unione Europea, sono forti le pressioni degli stati a chiudere le frontiere comuni quando circolano merci nocive, o pericolose, sul piano sanitario. [↑](#footnote-ref-1404)
1405. ) In tale sede abbiamo infatti mostrato che l’eliminazione dei dazi doganali interni è stata il primo obiettivo dell’unione europea (un tempo chiamata *mercato comune,* acronimoMEC). [↑](#footnote-ref-1405)
1406. ) Questo comporta, per le vendite a distanza via internet tra paesi comunitari, lo sdoganamento “massivo” presso un’unica dogana comunitaria, e quindi la spedizione intra-ue ai singoli acquirenti. Le imposte doganali vanno comunque in linea di principio applicate anche per spedizioni postali o a mezzo corriere verso privati, con lungaggini amministrative spesso sproporzionate rispetto all’ammontare coinvolto, su cui si potrebbe approfondire. [↑](#footnote-ref-1406)
1407. ) L’obiettivo di integrare i mercati non riguarda solo i dazi, ma anche una serie di condizioni tecniche, sanitarie e produttive, comprese le garanzie delle condizioni di lavoro nel paese produttore (ad es. lavoro minorile o femminile). Ad esempio, la recente proposta di trattato transatlantico TTIP euro-americano sta facendo molto discutere, sollevando polemiche sul piano delle garanzie per i consumatori e per i lavoratori. L'allentamento o l’introduzione di vincoli siffatti è usato a corrente alternata, dai vari stati che, a seconda delle convenienze, diventano protezionisti o liberisti. [↑](#footnote-ref-1407)
1408. ) E’ una affermazione che oggi non sembra “politicamente corretta” rispetto alla tendenza generale alla globalizzazione, ma oltre al noto “dumping sociale” c’è anche quello politico, in quanto gli stati dove esiste solo la libertà economica, senza quella politico-sindacale (ad es. Cina) fanno oggettivamente concorrenza sleale alle società con un maggior controllo sociale (anche per quanto riguarda inquinamento e condizioni di lavoro), e quindi maggiori costi di produzione. Non è quindi uno scandalo porsi per lo meno il problema di dazi perequativi, anche in relazione al valore sociale dell’impresa come organizzazione produttiva (par.3.1), alla difficoltà di costruirla e alla facilità di distruggerla. [↑](#footnote-ref-1408)
1409. ) A questa attività di controllo materiale delle frontiere era adibita la Guardia di Finanza, a partire dal diciottesimo secolo, come indicato al par. 5.2. [↑](#footnote-ref-1409)
1410. ) Nel caso italiano l’Agenzia delle Dogane, rispondente ai modelli generali di cui al par.5.2. [↑](#footnote-ref-1410)
1411. Come indicato al par.5.2, gli uffici dell’Agenzia delle Entrate sono troppo accentrati nei capoluoghi di provincia. Oggi i comuni fanno solo segnalazioni all’agenzia, che ne ha molte di più di quelle cui riesce a dare seguito nel noto modo valutativo. [↑](#footnote-ref-1411)
1412. ) Anche lo svuotamento dei tributi locali riflette l’improvvisazione di una riforma non accompagnata da spiegazioni sociali sulla funzione tributaria come determinazione delle astrazioni economiche di cui al par.1.8. [↑](#footnote-ref-1412)
1413. ) Ad esempio nella viabilità locale, nell’assistenza all’infanzia, negli impianti sportivi, nell’edilizia popolare, ed in altri settori dove si crea consenso; quest’ultimo era creato dagli enti locali a spese di finanziamenti di provenienza statale, senza che i cittadini ne sentissero il peso in termini di tributi. [↑](#footnote-ref-1413)
1414. ) Davanti ai richiami alla solidarietà interregionale, le regioni con alto gettito obiettavano che i trasferimenti finanziavano non tanto i servizi pubblici, quanto gli sprechi delle aree meno sviluppate. Queste lamentele accompagnarono la nascita di movimenti politici “autonomisti” e talvolta addirittura secessionisti. Nacquero, per reazione, polemiche di segno opposto sull’interpretazione dei dati di gettito, influenzato anche dalle ritenute sui dipendenti pubblici residenti nelle regioni “povere”. [↑](#footnote-ref-1414)
1415. ) Cioè di rapporti tra centro e periferia come sedi di spesa. [↑](#footnote-ref-1415)
1416. Giovanardi Stevanato, Autonomia, differenziazione, responsabilità. Numeri, principi e prospettive del regionalismo rafforzato, Marsilio, 2020. [↑](#footnote-ref-1416)
1417. ) Prevista dalla legge 43/2009, e basata sulla stima del costo medio, tenendo conto delle caratteristiche regionali, di un posto letto ospedaliero, di un alunno delle scuole elementari, di un medico di base, etc.. [↑](#footnote-ref-1417)
1418. ) Finora vigeva il criterio della “spesa storica”, che penalizzava l’efficienza degli enti locali meglio amministrati, provocandone un’oggettiva deresponsabilizzazione. [↑](#footnote-ref-1418)
1419. ) L’imposta locale “addizionale” viene cioè determinata come un’ulteriore percentuale di quella statale. Metaforicamente, la tassazione locale va a rimorchio di quella statale, così come quella statale va a rimorchio delle organizzazioni amministrative, come un simpatico trenino. [↑](#footnote-ref-1419)
1420. ) Raccolta rifiuti, par.10.10, occupazione suolo, servizi idrici e depurazione acque, di alcuni dei quali si è detto al par. 5.1. [↑](#footnote-ref-1420)
1421. ) Gli immobili abitativi , in molti paesi, sono considerati "un focolare" (si ricordi l'imposta capitaria medievale denominata "focatico al termine del par.1.3), cioè un luogo attorno al quale si riuniscono persone che utilizzano i servizi comunali (la viabilità, i giardini, la pubblica illuminazione, etc.). Gli immobili abitativi possono quindi essere un indice della fruizione di servizi pubblici. [↑](#footnote-ref-1421)
1422. ) Il tutto secondo una vicenda pluriennale improntata all’emozionalità politica, che risale ai primi anni ’90 del secolo scorso, con l’ICI, poi IMU, poi TASI e varie esenzioni -riduzioni “prima casa”. [↑](#footnote-ref-1422)
1423. ) Il cambiamento di nome (ICI-IMU) fu dovuto proprio alle esigenze d’immagine di trovare un pretesto per la reintroduzione del tributo sulla prima casa. Parlare di introduzione di un nuovo tributo, che colpisce anche la prima casa, suonava politicamente meglio che rimettere l’ICI sulla prima casa. Analoghe motivazioni nominalistiche si trovano nella soppressione dell’IMU prima casa e nella contestuale introduzione della TASI, nel 2013-2015. [↑](#footnote-ref-1423)
1424. ) Sul piano dell’immagine politica, l’abolizione della tassazione della prima casa è forse un messaggio azzeccato, ma sul piano della logica tributaria di una modesta “service tax” è un errore. Esso infatti contraddice il principio del beneficio (par.1.2), dove la fruizione di servizi comunali è maggiore proprio per la prima casa, considerando casomai l’eventuale situazione di bisogno dei proprietari con detrazioni specifiche o persino sussidi, come avviene per tutte le entrate “commutative” (tasse, tariffe, contributi, tickets, etc.). Anche inquadrando il tributo in termini d’imposta l’esenzione è irrazionale in quanto agevola chi investe nella propria “prima casa” anche se di grande valore, mentre penalizza i patrimoni immobiliari inferiori, ma frammentati per ragioni logistiche, valoriali, affettive, familiari etc.In altri termini, chi ha una “prima casa” da due milioni di euro non paga nulla e chi ha una prima casa da cinquecentomila euro, più una casetta al mare da altri centomila paga qualcosa, come chi s’è scambiato casa coi genitori, o s’è trasferito per studio, lavoro o salute, compresi i vecchietti dell’ospizio. Occorreva invece una franchigia uguale per tutti, per tener conto, in modo “neutro”, rispetto alle scelte personali, della componente “abitativa” dell’investimento immobiliare. [↑](#footnote-ref-1424)
1425. ) Con le inefficienze che la rendono, come precisato al par.10.4, una “soluzione di ripiego” rispetto alla tassazione di redditi e plusvalenze. [↑](#footnote-ref-1425)
1426. ) La proprietà immobiliare è infatti economicamente bifronte anche in capo ai proprietari, in quanto da una parte è un indice di ricchezza (che però giunge in forma di redditi da locazione o plusvalenze), dall'altra uno strumento per soddisfare bisogni abitativi personali. [↑](#footnote-ref-1426)
1427. ) Si pensi ai "capannoni industriali" che nessuno vuole più, e cui spesso i proprietari demoliscono il tetto per classificarli come “ruderi”, ottenendo l’abbattimento della base imponibile IMU. [↑](#footnote-ref-1427)
1428. ) Chi ha una prima casa signorile, che vale ad esempio un milione di euro, non paga nulla, mentre chi vive in una casa da quattrocentomila euro, con una casa di villeggiatura da centomila paga qualcosa, pur con un valore patrimoniale globale di meno della metà. [↑](#footnote-ref-1428)
1429. ) E' una caratteristica dei c.d. “tributi di scopo”. [↑](#footnote-ref-1429)
1430. ) Batterie automobilistiche, olio di macchina, plastica, carta e simili. [↑](#footnote-ref-1430)
1431. ) Prevista all'estero con la c.d. *carbon tax*, o la tassazione delle emissioni inquinanti. [↑](#footnote-ref-1431)
1432. ) In precedenza richiesta quindi non per il possesso del veicolo, ma per la sua circolazione, controllata dagli agenti della circolazione stradale, come polizia, vigili urbani etc.. [↑](#footnote-ref-1432)
1433. ) E’ un caso di applicazione di un generico “principio del beneficio” (par.1.2) , sia pure tendenziale e potenziale, visto che tutti i veicoli pagano, a prescindere da quanto circolano. [↑](#footnote-ref-1433)
1434. ) In genere viene utilizzata la struttura AgenziaEntrate riscossione (par.6.11), ma si potrebbero utilizzare altri concessionari, o procedere direttamente. [↑](#footnote-ref-1434)
1435. ) Ho il ricordo personale che fino al 1985 i rivenditori di apparecchi TV acquisivano le generalità dei compratori, trasmettendole all’Ufficio delle imposte. [↑](#footnote-ref-1435)
1436. ) Che tuttavia dava un sorprendente gettito (oltre 1,5 miliardi), smentendo ulteriormente (forse anche con l’aiuto del martellamento televisivo) lo stereotipo degli italiani evasori senza senso civico (par.4.5). [↑](#footnote-ref-1436)