

Nicolò Pollari

www.Laurus.tv

MANUALE DI DIRITTO TRIBUTARIO

Teoria generale ed approfondimenti
tecnico-professionali

quinta edizione

Laurus Robuffo

Nicolò Pollari

www.Laurus.tv

MANUALE DI DIRITTO TRIBUTARIO

Teoria generale ed approfondimenti
tecnico-professionali

quinta edizione

Laurus Robuffo

CAPITOLO PRIMO

Il diritto tributario

Sommario: 1.1. L'attività finanziaria dello Stato 1.2. Il diritto tributario 1.3. Dalla categoria della "prestazione patrimoniale imposta" alla nozione di "tributo" 1.4. L'imposta e la tassa 1.5. I contributi 1.6. I contributi impropri 1.7. I monopoli fiscali 1.8. La parafiscalità 1.9. L'autonomia del diritto tributario ed i suoi rapporti con gli altri rami dell'ordinamento

1.1. L'attività finanziaria dello Stato

Le finalità che lo Stato e gli altri enti pubblici, nel loro ambito di competenza, sono chiamati a perseguire, sono soggette per loro natura ad una continua evoluzione, dovendo corrispondere alle istanze storicamente emergenti nel corpo della società civile.

Nel contesto politico-costituzionale attuale, caratterizzato dalla scelta per il modello del *Welfare State*, c.d. "Stato Sociale", si assiste così, all'intervento dei pubblici poteri in molteplici settori dell'attività umana, e tra questi, in primo luogo, nei settori strategici della istruzione, della sanità, dell'assistenza sociale, dell'economia e, non ultimo, in quello dell'ambiente ⁽¹⁾.

Invero, nelle collettività organizzate, l'acquisizione di flussi di entrate finanziarie derivanti dall'incasso di tributi applicati sui consociati costituisce da sempre una delle funzioni primarie immanenti all'organizzazione sociale, in quanto garanzia essa stessa dell'esistenza e di mantenimento della comunità.

Proprio al fine di poter sviluppare tali attività e perseguire i relativi fini pubblici, lo Stato e gli altri enti pubblici, territoriali e non, devono poter disporre, dunque, di adeguati mezzi finanziari. Di qui il problema, storicamente risalente, di reperire tali risorse.

A questo proposito, si deve evidenziare che le entrate di cui può disporre l'ente pubblico sono, di regola, quelle stabilite dalla legge, ed hanno una molteplicità di fonti, dal momento che possono derivare:

- a. dalla utilizzazione economica di beni patrimoniali ovvero dall'alienazione e/o dalla concessione in godimento a terzi di beni del patrimonio pubblico;

(1) Per un'efficace analisi dell'evoluzione storica delle funzioni amministrative nei settori sopracitati, cfr., in particolare, S. Cassese, *Le basi del diritto amministrativo*, Torino, 1991, p. 99 e ss.. Sul fenomeno più recente delle privatizzazioni si veda dello stesso Autore, *Gli enti previdenziali privatizzati*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 1955, n. 1, p. 121 e ss..

- b. dal risultato economico dell'esercizio di imprese produttive gestite dall'ente da solo o in società con privati;
- c. dal reddito derivante dalla partecipazione dell'ente in società di capitali;
- d. dal ricavo di prestiti contratti con terzi (obbligazionari e non);
- e. dall'esercizio della potestà impositiva;
- f. dall'irrogazione di sanzioni a contenuto pecuniario.

Orbene, queste diverse forme di entrate dell'ente pubblico hanno ispirato, come avremo modo di sottolineare *infra*, gli economisti classici ad effettuare una "classificazione economica" delle entrate, che teneva conto della natura indivisibile delle prestazioni dell'ente pubblico e del rapporto tra i costi sopportati dall'ente con i prezzi pagati dai singoli utenti dei servizi o dalla collettività nel suo insieme.

Da tale considerazione, nel tempo, si sono avute varie classificazioni economiche delle entrate pubbliche che potevano prendere a base diversi aspetti.

In base al rapporto tra costo e prezzo del servizio gli economisti distinguevano il *prezzo privato* (o di mercato), che era solitamente superiore al costo. Il *prezzo pubblico*, pari invece al costo totale del pubblico servizio. Il *prezzo di monopolio*, che aggiungeva un'imposta al prezzo privato, giustificata dalla posizione monopolistica dello Stato, e poi il *prezzo politico* (tassa e contributo), che era inferiore al costo totale chiesto dall'ente pubblico a chi usufruiva di un suo servizio o traeva vantaggio dall'effettuazione di un'opera pubblica ⁽²⁾.

Un'altra classificazione introdotta dalla scienza delle finanze riguardava la distinzione tra entrate originarie, che provenivano dalla gestione diretta delle risorse degli enti pubblici, ed entrate derivate, che non derivano da tale gestione diretta.

Secondo un ulteriore orientamento, le entrate potevano essere classificate con riferimento alla provenienza del finanziamento dei servizi pubblici indivisibili. Quest'ultimi potevano essere coperti o con la gestione di beni e servizi da parte del settore pubblico in regime di monopolio o di concorrenza, oppure con prelievi ⁽³⁾ sulle risorse dei soggetti esterni all'apparato pubblico.

Non soffermandoci oltre nella disamina dei disparati tentativi operati nel corso del tempo dalla dottrina per la classificazione di queste tipologie di entrate in categorie omogenee, è opportuno evidenziare che i successivi sviluppi del metodo giuridico nello studio del diritto tributario hanno consentito di postulare quella che suole definirsi quale fondamentale *summa divisio* nell'ambito della macro-categoria delle entrate pubbliche, ossia la suddivisione delle entrate in prestazioni patrimoniali liberamente contratte dal singolo oppure in prestazioni imposte ⁽⁴⁾.

(2) In pratica, dal momento che il servizio o l'opera pubblica realizzavano contemporaneamente anche l'interesse della collettività, questa si accollava una parte dell'onere.

(3) Detti prelievi possono qualificarsi come tributi.

(4) Questa nuova classificazione si sovrappose alle precedenti completandole. Infatti, si giunse a precisare che i servizi pubblici indivisibili – che andavano a beneficio di tutta la collettività e per-

Tra queste ultime rientrano non solo i tributi, ma tutte le prestazioni che, anche se liberamente volute dal soggetto passivo, sono determinate autoritativamente ed obbligatoriamente dall'ente pubblico, talché la libertà del singolo si riduce in pratica ad una libertà formale, di usufruire o meno di certi servizi pubblici (5).

Le risorse economiche da cui lo Stato e gli altri Enti minori possono attingere derivano da una duplice fonte, vale a dire, in parte dalle attività "iure gestionis", di amministrazione cioè dei beni del loro patrimonio o comunque dall'esercizio di altre diversificate attività, sostanzialmente di diritto privato (attività di diritto commerciale o industriale) e, per la parte più rilevante, mediante una attività di acquisizione "iure imperii" di ricchezza dai cittadini attraverso il prelievo dei tributi.

Alla prima categoria sono ascrivibili entrate patrimoniali che pervengono allo Stato o agli altri enti territoriali in forza di rapporti contrattuali o comunque sulla scorta di rapporti aventi natura negoziale di tipo privatistico: vi rientrano essenzialmente i proventi dell'amministrazione dei beni pubblici e gli utili prodotti dallo svolgimento di attività di impresa.

Alla seconda e più articolata categoria sono riconducibili le entrate di tipo coattivo, la cui fonte deriva dall'esercizio di un potere di supremazia e che dunque sono acquisite in forza di un prelievo coattivo a carico del consociato, senza che al riguardo vi concorra la volontà dell'obbligato.

Vi rientrano in particolare:

- a. le sanzioni a contenuto patrimoniale, con le quali si impone una prestazione a carattere pecuniario, quale conseguenza che l'ordinamento giuridico riconnette a seguito della violazione di un precetto giuridico;
- b. i prestiti forzosi, con i quali si impone un finanziamento a favore dello Stato, mediante l'acquisto di titoli del debito pubblico, con un piano di rimborso e di pagamento degli interessi predeterminato;
- c. le ablazioni (come ad esempio, le espropriazioni);
- d. i tributi.

tanto di difficile ripartizione – dovevano essere finanziati con entrate coattivamente imposte. Di contro i servizi pubblici divisibili – per i quali era agevole la ripartizione tra chi ne usufruiva – dovevano essere finanziati con entrate che traevano origine da rapporti contrattuali di diritto privato. (5) In sostanza, la distinzione può operarsi fra entrate patrimoniali, derivanti dai beni appartenenti agli stessi enti oppure dall'esercizio di attività (definite, perciò, originarie) ed entrate tributarie, a loro volta tratte dalle risorse dei privati (e definite, pertanto, derivate); in questo senso, sostanzialmente, O. RANELLETTI, *Diritto Finanziario*, Milano, 1928, p. 56 e ss.. Altra autorevole dottrina - A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 54 - prescindendo dagli aspetti economici del problema, ha ritenuto che il criterio di classificazione delle entrate dovesse essere ricavato dalla natura del rapporto instauratosi fra l'ente pubblico ed il singolo; in questa diversa prospettiva, le entrate patrimoniali sono dovute in virtù di un rapporto di diritto privato, mentre i tributi sono percepiti dallo Stato "per effetto della sua potestà d'imperio".

L'attività di acquisizione, di gestione e di spesa dell'insieme dei mezzi economico-finanziari occorrenti allo Stato ed agli altri enti pubblici per il perseguimento delle finalità istituzionali, identifica, quindi, l'attività finanziaria che si pone pertanto in posizione strumentale per lo svolgimento di tutte le altre attività.

È possibile affermare che la gestione delle entrate e delle spese dello Stato dà luogo ad una vasta attività finanziaria che presenta due aspetti caratteristici, interdipendenti e individuabili, rispettivamente, in un aspetto economico ed un aspetto giuridico.

Quanto al primo, è indubbio che i problemi della gestione di una massa ingente di mezzi monetari interessa principalmente l'economista; invero, trasferendo coattivamente il reddito di alcune categorie di cittadini e di imprese ad altre, da un lato attraverso il prelievo tributario e dall'altro concedendo finanziamenti ed esenzioni tributarie, lo Stato movimentata risorse economiche che generano effetti sulla redistribuzione del reddito e sull'assetto economico-produttivo generale.

Ed infatti i fenomeni economici derivanti dall'attività finanziaria dello Stato, già oggetto di interesse da parte dell'economia politica, si sono poi distaccati da questa, per essere assunti ad oggetto di analisi da parte della scienza delle finanze.

Quanto al secondo, risulta evidente che tutta l'attività di uno Stato di diritto e, dunque, anche l'attività finanziaria, è fondata su norme giuridiche.

L'analisi degli aspetti giuridici dell'attività finanziaria dello Stato inizialmente fu affrontata nell'ambito del diritto amministrativo, branca principale rientrante nell'alveo del diritto pubblico.

Successivamente, l'evoluzione degli studi intorno alle norme giuridiche regolanti l'attività amministrativa diretta a procurare allo Stato i mezzi economici necessari allo svolgimento delle sue funzioni, dette vita al diritto finanziario ⁽⁶⁾, all'interno del quale si colloca, per l'appunto, il diritto tributario.

Il diritto finanziario, pertanto, può essere definito come quel complesso di norme che regolano la raccolta, la gestione e l'erogazione dei mezzi economici occorrenti alla vita degli enti pubblici.

(6) La scienza amministrativistica, come rileva S. CASSESE, *Le basi del diritto amministrativo*, Torino, 1991, p. 221 e ss., ha tardato a rendersi conto dell'importanza delle risorse finanziarie per l'amministrazione, come è dimostrato dal fatto che le relative problematiche sono state trascurate negli studi e nelle trattazioni generali fino agli anni '60. E ciò, nonostante la evidente circostanza della imprescindibilità delle stesse rispetto al perseguimento dei fini pubblici. Lo stesso Autore rileva, poi, che le entrate patrimoniali sono andate riducendosi e rappresentano oggi giorno soltanto l'un per cento del totale delle entrate e che quella moderna "è essenzialmente una finanza da tributi e non una finanza da patrimonio". Queste condivisibili considerazioni, a tutta evidenza, se dimostrano l'importanza del diritto finanziario in generale, evidenziano a maggior ragione la necessità di dare il giusto risalto, all'interno del diritto finanziario stesso, allo studio degli aspetti giuridici legati all'imposizione tributaria.

Il manuale affronta la prospettiva accademica dello studio del Diritto Tributario coniugando il percorso apprenditivo con quello applicativo e tecnico-professionale attraverso la rappresentazione sistematica della particolare disciplina nel suo divenire e nella configurazione più attuale, corroborando tale percorso con la Giurisprudenza e la Dottrina degli Autori maggiormente significative. La risultante di un siffatto approccio è uno strumento a valenza plurima, rigorosamente scientifica volto a soddisfare sia esigenze classiche di apprendimento primario o di alta specializzazione, sia il dibattito dottrinario, sia esigenze più propriamente professionali degli operatori del settore, funzionali alle attività di segreterie tecniche, di uffici legislativi nonché di soggetti ed Organi del contezioso amministrativo o penale tributario.

www.Laurus.tv

ISBN 978-88-8087-798-1



9 788880 877981 >

€ 60,00