

INTRODUZIONE

La finalità del presente lavoro è quella di analizzare il concetto di “interesse fiscale”, inteso come interesse della comunità alla riscossione dei tributi, finalizzata al regolare funzionamento dei servizi statali e quindi condizione di vita per la comunità.

Data questa essenziale premessa, l’interesse fiscale, nel suo significato costituzionale, è l’interesse della collettività ad una riscossione che avvenga in forma perequata, sicura e pronta, senza mai perdere di vista il giusto temperamento tra l’interesse della comunità e il diritto del contribuente ad essere tassato in base alla legge.

Alle obbligazioni pubbliche, tese al perseguimento dell’interesse fiscale – inteso quindi come interesse della comunità e non dell’amministrazione pubblica - si applicano le regole del diritto civile, del diritto amministrativo, del diritto processuale, salvo le deroghe stabilite dalle leggi tributarie.

Tali deroghe, dopo l’entrata in vigore della Costituzione, non possono più essere “fiscali” nel senso deteriorato del termine, ma devono essere sempre finalizzate al perseguimento di un interesse pubblico, costituzionalmente garantito.

L’interesse fiscale è stato perciò accostato alla categoria dei principi di diritto, facendo di tale valore uno dei tratti tipizzanti del diritto tributario.

Dalle poche righe che precedono emerge quindi un tema denso di concetti e problematiche, nelle quali si cercherà di districarsi nel corso del presente lavoro.

Secondo le considerazioni svolte da Fantozzi *“(..l’ordinamento fiscale vigente è il risultato di una evoluzione storica che si è sviluppata dalla unificazione in poi e che trova le proprie radici negli Stati preunitari, e in particolare, in quello piemontese, a loro volta partecipi di esperienze straniere, in primo luogo quella francese. Di questa evoluzione occorre dare brevemente conto poiché attraverso essa, si è realizzato, per aggiunte e proliferazioni successive, un sistema articolato e complesso sul quale si è inserita, sviluppando in parte le ideologie e sostituendole in altra parte, la riforma degli anni 71-73 che costituisce la base del sistema tuttora vigente”*¹.

Partendo quindi da un’analisi dell’evoluzione storica del concetto in rapporto all’evoluzione del pensiero filosofico e politico ad esso connesso, sia nell’ordinamento italiano che negli ordinamenti inglese, francese e tedesco, giungeremo alla disamina del concetto nel nostro ordinamento attuale, alla luce dei principi costituzionali.

Nella seconda parte del lavoro, saranno analizzate problematiche quanto mai attuali, quali le dinamiche del rapporto fisco-contribuente, in tema di accertamento e riscossione delle imposte.

Si cercherà, pertanto, di sviluppare il concetto di interesse fiscale nel suo rapporto dinamico con le norme di diritto costituzionale, amministrativo, tributario, evidenziandone sempre la valenza costituzionale e il suo naturale contrapporsi ad altri valori di pari rango costituzionale, come quelli di tutela dei diritti fondamentali dei quali il contribuente è titolare.

In tal senso, sarà posto altresì in rilievo il c.d. Statuto dei Diritti del Contribuente (legge n. 212 del 27 luglio 2000), che è nato (almeno nelle premesse) come strumento per riportare l’equilibrio nel rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria, costantemente caratterizzato da un netto sbilanciamento a favore di quest’ultima.

La disciplina introdotta con la legge 212/2000 intende infatti realizzare un bilanciamento tra due esigenze, entrambe ritenute meritevoli di tutela costituzionale: l’una, riconducibile

¹ FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2012, pag. 735.

all'Amministrazione finanziaria, si sostanzia appunto nell'interesse fiscale, l'altra, che fa capo al contribuente, si traduce nell'interesse alla tutela di alcuni diritti fondamentali di cui egli è titolare. Nel corso del presente lavoro, saranno esaminati questi aspetti, anche attraverso un'analisi giurisprudenziale, oltre che dottrinale, in materia di accertamento fiscale e riscossione.

CAPITOLO I

INTERESSE FISCALE ED EVOLUZIONE STORICA

SOMMARIO: 1.1. Definizione del principio di interesse fiscale. – 1.2. Evoluzione del concetto di interesse fiscale nei principali ordinamenti europei. – 1.2.1. L’esperienza dell’ordinamento inglese. 1.2.2. L’esperienza dell’ordinamento francese. – 1.2.3. L’esperienza dell’ordinamento tedesco. 1.3. Evoluzione dell’interesse fiscale nell’ordinamento italiano prima e dopo l’entrata in vigore della Costituzione. - 1.3.1. Periodo preunitario. – 1.3.2. Periodo postunitario. – 1.3.3. Visione dell’interesse fiscale nell’ottica della Costituzione.

1.1 Definizione del principio di interesse fiscale.

La Corte costituzionale ha definito l’interesse fiscale come <<interesse dello Stato alla percezione dei tributi>>²; in questo senso, l’interesse fiscale si configura come un interesse differenziato rispetto agli altri a cura dell’amministrazione, attenendo al regolare funzionamento dei servizi della comunità ed essendo comunque limitato dai principi a tutela del contribuente, il quale gode di una serie di diritti attribuitigli sia dalla Costituzione sia dallo Statuto del contribuente.

Nella dottrina tributaria la formula <<interesse fiscale>> è stata evocata per indicare un interesse superiore rispetto al quale devono coordinarsi gli altri principi del diritto tributario ed in particolare quello della capacità contributiva.

Anche negli ordinamenti stranieri il principio in esame ha assunto un’importanza fondamentale nella materia tributaria, emblematica in tal senso la considerazione di Fischer il quale definisce l’interesse fiscale come <<*L’interesse pubblico per eccellenza*>>³, sottolineando come tale principio costituisca un ramo imprescindibile del diritto pubblico e in particolare del diritto tributario.

L’interesse fiscale, nella sua accezione “forte”, ovvero quella che lo identifica come interesse dello Stato comunità, è diretto a tutelare e difendere l’obiettivo di acquisizione delle risorse finanziarie necessarie per lo sviluppo della società, eventualmente anche in contrasto con le esigenze difensive dei diritti di libertà e di proprietà dell’individuo⁴.

In questo contesto l’interesse fiscale si inserisce nel quadro degli interessi pubblici rivolti alla tutela di valori superiori della società⁵.

La matrice comunitaria dell’interesse fiscale rappresenta così una condizione idonea di per sé a fornire una ragione sufficiente a giustificare eventuali regressioni dei valori degli individui.

² Corte Cost., sent. n. 283 del 23 luglio 1987, in *Giur. Cost.*, 1987

³ Si veda FISCHER, *Indipendenza dei giudici tributari tedeschi e interesse fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, 1994, I, p. 642.

⁴ A tal proposito si veda FANTOZZI A., *Diritto tributario*, cit., p.77-78; Per un’analisi più approfondita dell’interesse fiscale dello Stato comunità in contrapposizione a quello dello Stato apparato (interesse fiscale in “senso debole”) si veda BORIA P., *L’Interesse fiscale*, Torino, 2012, passim.

⁵ Trattano dell’argomento FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, p. 3 ss.; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 9 ss.; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2002, p.38; FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 50; ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

A seguito di questa breve premessa può dunque considerarsi che l'interesse fiscale si caratterizza per un duplice aspetto: una matrice più strettamente statalista (concezione "debole") e una matrice comunitaria (concezione "forte"), le quali hanno caratterizzato questo principio nei diversi periodi storici in cui questo è venuto a manifestarsi.

La matrice statalista, che vede l'interesse fiscale come interesse dello Stato-apparato alla riscossione delle entrate tributarie, ha caratterizzato le prime fasi dell'evoluzione del principio in esame.

La matrice comunitaria, più strettamente legata ai bisogni della comunità, ha caratterizzato la fase finale dell'evoluzione del principio, potendo così prospettarsi una limitazione della portata autoritaria del principio dovuta all'esigenza di tutela del contribuente.

Per questa sua forte portata l'interesse fiscale si è sempre posto in contrapposizione con la tutela individuale, facendo del rapporto tra fisco e contribuente la principale fonte di esigenze di tutela nell'ambito della materia tributaria.

L'interesse fiscale è stato accostato in primo luogo alla categoria dei principi di diritto, questo perché non viene a considerarsi una formula del principio in esame con contenuto immutabile ma, proprio come i principi di diritto, deve essere valutato in base alle circostanze sociali, ai valori socio-economici e agli altri valori con i quali si relaziona.

Questo accostamento ai principi di diritto ha inoltre attribuito un forte rilievo simbolico all'interesse fiscale perché va a sottolineare la sua importanza nella dialettica costituzionale del diritto tributario, portando alla qualificazione dell'interesse fiscale anche quale valore costituzionale; infatti, il riconoscimento dell'interesse fiscale quale principio fondamentale della materia tributaria, rende la portata di tale valore ancora più importante perché rispecchia l'immagine di una fiscalità compatibile con i valori costituzionali⁶.

1.2. L'evoluzione del concetto di interesse fiscale nei principali ordinamenti europei

Una breve introduzione.

Per analizzare l'evoluzione dell'interesse fiscale negli ordinamenti moderni, occorre fare qualche passo indietro e accennare brevemente alla nascita ed evoluzione del concetto di Stato, imprescindibile alla nostra analisi, in quanto strettamente connessa a quella di interesse fiscale.

Negli ordinamenti antichi non era presente un valore corrispondente a quello che noi oggi conosciamo come principio di interesse fiscale, inteso come valore normativo protetto, contrapposto ad altri valori protettivi della sfera individuale; una simile concezione nasce, infatti, con lo Stato moderno e si evolve con esso, fino a giungere ai principi che oggi conosciamo.

Il termine "Stato" ha una storia lessicale relativamente recente: è Machiavelli ne *Il Principe* che parla di "stati" e "domini" per riferirsi alla forma politica della società e solo gradualmente l'espressione "Stato" si diffonde fino ad occupare il centro del discorso politico-giuridico moderno.

La politica medievale è caratterizzata, infatti, da una pluralità di centri di potere (*civitas* e *regna*) sostanzialmente autonomi e tuttavia idealmente ricondotti all'unità, in un ordine che trova nell'Imperatore il suo vertice simbolico e la sua legittimità.

L'immagine medievale dell'ordine politico corrisponde alla visione del cosmo, strutturato gerarchicamente: come l'universo, anche la società è composta da ruoli gerarchici, diseguali, da poteri e obbedienze rigidamente stabili. L'unità dell'insieme si regge sulla disuguaglianza delle parti e ciò

⁶ Vedi BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, pag. 6.

che rende possibile l'esistenza dell'ordine, è la disposizione gerarchica degli *status* dei soggetti, la loro differenziazione sociale, politica e giuridica.

Per il giurista medievale, l'Imperatore è il vertice simbolico di un ordine universale sostanzialmente autosufficiente; al di sotto, tra le varie entità politiche, assumono grande rilievo le *civitas*, le città, che conoscono una stagione di straordinaria vitalità politica, economica e culturale; all'interno della *civitas* è riprodotta la differenziazione degli *status*, la disuguaglianza e la logica del comando e dell'obbedienza, ma emerge anche un senso di appartenenza del cittadino-suddito e un suo impegno civico.

Per quanto riguarda più strettamente la materia tributaria, le risorse delle casse pubbliche venivano ricercate attraverso figure che poco avevano in comune con i tributi⁷.

Mancava quindi ogni riferimento ad una visione solidaristica e partecipativa della collettività alla vita della società, il tributo veniva considerato come una situazione di soggezione politica dei contribuenti e l'individuo non aveva il diritto di pretendere, in cambio del tributo, alcun servizio pubblico.

In ogni caso, nel sistema medioevale, il prelievo fiscale si configura come "dominio fiscale"⁸, espressione che vuole sottolineare l'esercizio di un potere totalmente incontrastato nell'applicazione dei tributi.

L'assoluta supremazia del sovrano, il rapporto di dominio-obbedienza tra sovrano e suddito, esclude alla radice la possibilità di concepire ogni idea di bilanciamento tra valori statuali e valori individuali o forme di tutela del singolo individuo nei confronti dell'imposizione tributaria.

I metodi di prelievo fiscale utilizzati non prevedevano particolari apparati amministrativi o procedure formali; il tributo era considerato come il naturale corrispettivo del rapporto di sudditanza e obbedienza, senza che in capo all'individuo fosse ipotizzabile un diritto di pretendere, alcunché in cambio del tributo. Nel lento distacco dalla matrice medioevale, prende forma a partire dal XVI secolo, una nuova immagine di sovranità, di cui Bodin è considerato il maggiore teorico: egli "territorializza" la sovranità attribuendola al monarca, sullo sfondo della monarchia francese e la assume come il punto di riferimento primario per i sudditi.

La sovranità del monarca, il rapporto di dominio-obbedienza tra lui e i sudditi, lo scambio tra soggezione e protezione e non il rapporto di appartenenza e l'impegno per la comunità, sono gli elementi che definiscono il rapporto politico fondamentale dell'*ancien régime*.

Tuttavia, siamo davanti al primo stadio del processo di formazione della sovranità "moderna", seppure permangano ancora due elementi che il pensiero successivo spazzerà via: il diritto divino o naturale, sul quale si fonda il rapporto tra suddito e sovrano e l'idea di un ordine esistente da sempre, iscritto nella stessa struttura della realtà.

La sovranità assoluta è anche una sovranità funzionale, destinata a rendere possibile la sicurezza dei sudditi, minacciati dal conflitto; essa trova la sua primaria espressione nella legge, emanazione della volontà sovrana, misura del giusto e dell'ingiusto e condizione necessaria e sufficiente dell'ordine.

Superati i meccanismi medioevali e soprattutto la decentralizzazione dei poteri e delle funzioni finanziarie, si inizia a scorgere una fase di sviluppo del prelievo fiscale, anche se l'imposta rimane comunque uno strumento residuale di acquisizione di risorse, mantenendo un ruolo preponderante la

⁷ Prevalentemente erano previste forme di imposte indirette e decisamente preponderante era il ruolo della finanza predatoria, consistente nell'imposizione di tributi alle popolazioni vinte in guerra e alle città alleate.

⁸ Così definita da BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, pag.16.

finanza propria e quella predatoria⁹, e i tributi continuano ad avere la forma delle imposte indirette, mantenendo quindi un profilo molto simile a quelle previste in epoca antica o medievale.

L'idea di un sovrano assoluto qualitativamente distinto dai sudditi e al contempo in rapporto diretto con essi è il tratto che caratterizza la visione politica a partire da Hobbes; ma da questo momento si introduce gradualmente un elemento di novità che è alla base della formazione dello Stato moderno: la distinzione tra stato e società.

L'evoluzione del concetto moderno di Stato e l'interesse fiscale ad esso connesso, passa quindi, a partire dal pensiero politico del XVII secolo, da una matrice più strettamente statalista ad una matrice più "comunitaria"; la prima che vede l'interesse fiscale come interesse dello Stato-apparato alla riscossione delle entrate tributarie, ha caratterizzato le prime fasi dell'evoluzione del pensiero politico moderno.

La matrice comunitaria, più strettamente legata ai bisogni della comunità, ha caratterizzato la fase finale dell'evoluzione del principio, potendo così prospettarsi una limitazione della portata autoritaria del principio dovuta all'esigenza di tutela del contribuente.

Questa tradizione fiscale di stampo romano si conclude con il periodo dei Re carolingi e con la diffusione del vassallaggio.

In questo periodo vi fu una forte regressione economica e la delocalizzazione dei centri politici portò ad un ulteriore arretramento del sistema di finanza pubblica, diffondendosi perlopiù risorse in natura a favore dei feudatari.

Tutto questo contribuì non solo ad un aumento della pressione tributaria, ma anche alla drastica riduzione di garanzie, già mancanti, a protezione dei consociati contro il potere pubblico.

Solo con la formazione dello Stato moderno si inizia a scorgere una fase di decisivo sviluppo della finanza pubblica, superandosi i meccanismi medievali e soprattutto la decentralizzazione dei poteri e delle funzioni finanziarie.

1.2.1 L'esperienza dell'ordinamento inglese

Una forte evoluzione rispetto all'esperienza antica e medievale è riscontrabile nell'ordinamento inglese del XVII secolo.

In questo periodo, solo in Inghilterra, tra i grandi paesi europei, il Parlamento esce vittorioso dal confronto col potere regio.

Dalla Gloriosa Rivoluzione del 1688 in poi, il corso ascendente del Parlamento britannico è netto ed è proprio la vitalità di questo parlamento, diventato per la letteratura e la prassi politica un modello, a costituire un potente fattore di rinascita delle istituzioni parlamentari alla fine del Settecento.

⁹ La finanza propria ebbe la sua embrionale manifestazione negli ordinamenti dell'antichità, anche se venne poco utilizzata a causa della sua funzione di scambio tra utilizzazione di beni e servizi e pagamento dei tributi, essendo considerati i beni di esclusiva proprietà del sovrano.

La finanza propria ebbe una forte rilevanza nell'età Repubblicana attraverso i canoni di concessione sui terreni di proprietà pubblica e, nell'età imperiale, attraverso la contribuzione alle spese pubbliche da parte delle casse senatoriali e da quelle imperiali.

La finanza predatoria, consistente nell'imposizione tributaria a carico delle popolazioni vinte in guerra, era preponderante nell'epoca ellenica, emblematici a tal proposito i tributi imposti sulle città alleate di Atene nelle guerre del Peloponneso. Anche a Roma, in epoca Repubblicana, la finanza predatoria ricopriva il massimo spazio di entrate tributarie.

In particolare vi fu un'espansione di tale metodo di riscossione in epoca imperiale grazie all'espansione di Roma e all'imposizione di oneri tributari a tutte le città "vinte" in guerra. Vedi BORIA P., *L'interesse fiscale*, cit., p. 12.

È proprio in questo periodo, con la contrapposizione politica tra Parlamento e Sovrano, che cominciò a delinearsi il rapporto tra l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi e la difesa della proprietà e della libertà come interessi degli individui, nascendo così la tensione dialettica tra valori che attengono alle sfere contrapposte della comunità pubblica e dell'individuo¹⁰.

Dallo scontro tra i due organi costituzionali emergeva l'esigenza di identificare un limite al potere impositivo del sovrano e questo limite veniva rappresentato dai diritti di proprietà e di libertà.

Il Parlamento richiedeva che vi fosse la sua approvazione per l'applicazione delle imposte, in modo da garantire un filtro tra potere impositivo e tutela dei diritti individuali attraverso la rappresentanza attribuita al Parlamento¹¹.

In questo modo si sarebbe abbandonata l'idea del potere impositivo assoluto del sovrano e si sarebbero tutelate le posizioni giuridiche soggettive dei consociati.

Questo scontro di posizioni tra autoritarismo regio e Parlamento portò inevitabilmente a configurare, una prima espressione del principio dell'interesse fiscale inteso come interesse dello Stato alla riscossione dei tributi, da porre in relazione con gli interessi individuali dei consociati.

A seguito della seconda rivoluzione inglese del 1689, che pose fine all'assolutismo monarchico, si fecero sempre più preponderanti i valori di proprietà e di libertà riconosciuti quali valori fondamentali dell'individuo; da qui derivò l'idea che vi fosse un rapporto di strumentalità delle prestazioni fiscali rispetto al bene della collettività, e la posizione degli interessi del potere monarchico risultavano subalterni rispetto allo sviluppo della personalità umana¹².

La riscossione dei tributi cominciò quindi a non essere più considerata come una mera espressione della supremazia del sovrano nei confronti dei sudditi, ma piuttosto come una sorta di auto imposizione da parte dei consociati finalizzata al bene della collettività, poiché attraverso il pagamento delle imposte si sarebbe raggiunta quell'organizzazione di servizi pubblici utili ad ogni contribuente.

L'imposizione tributaria comincia quindi ad essere considerata quale possibilità di espressione degli interessi dei membri della collettività medesima, consolidandosi così la matrice comunitaria dell'interesse fiscale.

I diritti fondamentali dell'individuo cominciano ad assumere un ruolo centrale nell'ordinamento giuridico, anche se inizialmente si inquadrano in un modello di libertà negativa, nel senso il loro spazio d'azione non può essere invaso da ingerenze esterne e per questo motivo occorre soddisfare un bilanciamento di interessi volti a non ledere la sfera individuale ma allo stesso tempo a garantire l'esercizio dell'azione tributaria.

In questo contesto, viene quindi a delinearsi una nozione di interesse fiscale fortemente diversa da quella che si era prospettata negli ordinamenti antichi e medievali, poiché l'azione tributaria viene completamente slegata dalle mere pretese patrimoniali del Sovrano dovute alle prerogative del monarca.

Si può quindi affermare che nell'ambito dell'ordinamento inglese, l'evoluzione della nozione di interesse fiscale ha attraversato due fasi ben distinte: una prima fase di preminenza assoluta degli

¹⁰ Si veda FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2012, p.65; MATTEUCCI N., *Organizzazione del potere e libertà. Storia del costituzionalismo moderno*, Torino, 1976, p. 59

¹¹ Emblematica in tal senso la *Petition of rights* del 1628, secondo la quale «La nazione non doveva essere costretta a pagare prestiti forzosi e a pagare le imposte che non fossero state votate dal Parlamento». Cfr. ANCARANI G., *Dal costituzionalismo alle Costituzioni*, Milano, 1979, p. 71 ss.

¹² Si veda MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991, p.43 ss.

interessi statali rispetto agli interessi individuali e una seconda fase in cui l'individuo viene ad assumere una posizione centrale nella comunità, limitando così anche il potere impositivo dello Stato. Emblematica in tal senso è stata la contrapposizione tra il pensiero politico di Hobbes e quello di Locke, i quali pongono in posizioni opposte l'interesse dello Stato rispetto a quello degli individui. Il fondamento del pensiero politico di Hobbes si trova nella contrapposizione tra lo stato di natura e lo stato civile; nello stato di natura, l'individuo è naturalmente indotto all'affermazione espansiva di sé stesso e la socialità non è per Hobbes, una categoria innata della natura umana: *Homo homini lupus* è la cruda sentenza accolta nel *De cive*, come concetto espressivo della situazione dell'Uomo nello stato di natura¹³.

In questo stato predomina l'istinto di conservazione che si esplica nel "diritto naturale" inteso come la libertà, propria di ogni uomo, di usare il proprio potere come vuole, per preservare la propria natura, la propria vita e di fare tutto quello egli ritenga essere il mezzo più adatto a quello scopo¹⁴.

Di fatto però, lo stato di natura è intrinsecamente impossibile, per l'insanabile squilibrio tra le pretese illimitate dei singoli e la limitatezza dei beni destinati a soddisfarli.

Una libertà senza limiti e regole finisce infatti per minare alla base ogni possibilità di convivenza pacifica, per cui sorge la necessità dell'associazione, per evitare la permanenza di uno stato di lotta radicale, distruttiva per l'individuo e quindi in contrasto con il suo stesso istinto di conservazione.

I singoli perciò devono scendere a patti, obbligandosi a circoscrivere l'ambito dei loro diritti naturali, mediante la parziale cessione di questi diritti nelle mani di un'autorità sovraordinata, lo Stato, delegata a conservare e proteggere la vita dei contraenti.

La società di Hobbes non è altro che un aggregato atomistico di unità singolari non comunicanti, alla cui formazione presiedono le leggi di natura che impongono l'alienazione di alcuni diritti in vista della conservazione di altri e l'osservanza del patto sociale che a quella alienazione conduce.

Solo con la parziale rinuncia ai diritti individuali in favore della collettività e attribuendo un potere di limitazione ed organizzazione allo Stato, si può creare la società civile.

Di conseguenza, l'autorità dello Stato è assoluta nell'ambito dei diritti ad essa alienati (ambito, tuttavia, non ben definito da Hobbes) e grava sulle volontà individuali come una costrizione esteriore, legittimata da un calcolo utilitaristico del male minore.

La forma di governo di governo destinata ad incarnare l'autorità assoluta dello Stato è indicata da Hobbes sia nel *De cive*¹⁵, che nel *Leviathan*¹⁶ nella forma monarchica: la monarchia assoluta è in questo contesto simbolo e strumento, risolutiva di ogni interno dissidio o divergenza.

In questo contesto, la potestà tributaria - pacificamente inclusa all'interno delle prerogative statali - è quindi preminente rispetto alle libertà individuali e il singolo è naturalmente assoggettato al potere impositivo dello Stato.

Il pensiero politico di Locke, esposto nel secondo Trattato sul governo¹⁷ si discosta sostanzialmente da quello di Hobbes.

Anche Locke parte dalla considerazione dello stato di natura, visto però come uno stato di originaria eguaglianza tra gli uomini e di perfetta libertà, che tuttavia non era da considerare come stato di

¹³ *Opere politiche*, a cura di BOBBIO N., vol. I: *Elementi filosofici sul cittadino (De cive)*, Torino, 1988, cap.50.

¹⁴ *Leviatano*, a cura di A. Pacchi e A. Lupoli, Roma- Bari, 2005, Cap.24.

¹⁵ *Opere politiche*, a cura di BOBBIO N., cit., cap. 50.

¹⁶ *Leviatano*, cit., Cap.19.

¹⁷ *Due trattati sul governo e altri scritti politici* a cura di L. Pareyson, Torino, 1982

licenza, in quanto inserita nei limiti della “*legge di natura*”. Per Locke, lo stato di natura, in quanto inserito nella legge di natura, obbliga tutti¹⁸.

Il passaggio dallo Stato di natura allo stato associato è conforme alla stessa natura dell’uomo e risponde nella maniera più completa alla norma della legge di natura che prescrive la conservazione di sé e degli altri uomini.

Entrando a far parte della società politica, l’uomo rinuncia alla sua libertà naturale, ma si garantisce una libertà <<*da ogni potere assoluto e arbitrario, libertà questa pure necessaria ed intimamente congiunta alla propria conservazione*>>¹⁹.

La libertà dell’uomo nella società civile consiste quindi per Locke <<*nel non sottostare ad altro potere legislativo se non quello stabilito per consenso nello Stato, né al dominio di altra volontà o altra limitazione di altra legge che ciò che questo potere stabilirà conformemente alla fiducia riposta in lui*>>²⁰.

Si prospetta, quindi con Locke, un ribaltamento totale della posizione degli interessi di Hobbes; la posizione di strumentalità dello Stato rispetto agli interessi individuali, pone quindi al centro i diritti individuali, che egli chiama <<*interessi civili*>>²¹, la cui tutela da parte dell’autorità pubblica assume valore centrale.

Questo però non vale a svalutare l’importanza del potere impositivo dello Stato, il quale tuttavia deve essere finalizzato al benessere della collettività e quindi “servente” rispetto ad essa, secondo la definizione di Locke.

Egli sottolinea quindi l’importanza del consenso dei singoli al potere impositivo, espresso attraverso la rappresentatività attribuita allo Stato.

L’obbligazione tributaria viene quindi a configurarsi come una sorta di auto imposizione dei cittadini per il bene della comunità, andandosi a configurare la sua matrice comunitaria.

Nonostante tutti questi progressi in ambito filosofico, non vi fu però sul piano pratico e politico una sostanziale modifica della struttura fiscale concretamente applicata; il sistema dei tributi, infatti, rimase improntato all’impianto di derivazione feudale.

In ogni caso si prospettò un nuovo modo di considerare l’interesse fiscale rapportandolo con i diritti individuali e questo costituì la base di un nuovo modo di intendere la fiscalità.

1.2.2 L’esperienza dell’ordinamento francese

La situazione in Francia si presenta molto differente da quella inglese; mentre in Inghilterra nascevano le prime idee liberali, in Francia vigeva l’assolutismo monarchico, cosicché la rigida concentrazione del potere nelle mani del sovrano portò le istanze riformatrici ad assumere carattere rivoluzionario, in maniera violenta.

¹⁸ *Due trattati sul governo e altri scritti politici*, cit., Par.6.

¹⁹ *Due trattati sul governo e altri scritti politici*, cit., Par.6.

²⁰ *Due trattati sul governo e altri scritti politici*, cit., par. 22.

²¹ Vengono inserite nella nozione di interesse civile i diritti fondamentali dell’individuo, in particolare il diritto alla vita, all’integrità fisica, alla libertà e soprattutto il diritto alla proprietà valutato come interesse primario dell’individuo che non può essere scalfito dall’interesse statale.

Lo Stato può incidere nella sfera individuale solo col consenso degli individui attribuitagli attraverso la rappresentatività. Si veda BORIA P., *L’interesse fiscale*, cit., p.29.

In contrasto con il pensiero assolutista, nel corso del Settecento si affermò in Europa, specialmente in Francia, e nelle colonie nordamericane, un movimento intellettuale che mirava ad abbattere il principio di autorità e a liberare lo spirito dal buio dell'ignoranza e della superstizione: l'Illuminismo. Eventi preparatori dell'Illuminismo sono considerati il Rinascimento, che aveva posto in dubbio il principio di autorità in ambito filosofico-scientifico; la Riforma protestante, che aveva esteso al campo religioso il rifiuto di tale principio; infine la rivoluzione olandese e soprattutto quella inglese, in cui motivi politici si erano intrecciati a quelli religiosi e la lotta contro il principio di autorità di era trasferita in campo politico.

Nella sfera filosofico-politica, l'illuminismo non si ferma alla sfera del diritto quale era venuto formandosi nel corso dei tempi, ma risale al diritto naturale, nato insieme all'uomo e indipendente da qualsiasi diritto positivo; ne deriva l'idea che il diritto abbia una struttura oggettiva, che nessun arbitrio può modificare o distruggere.

Idee simili si trovano in Voltaire, in Diderot, in D'Alambert²². Da queste idee deriva la Dichiarazione dei diritti dell'Uomo e del cittadino, che venne formulata durante la Guerra di indipendenza americana e durante la Rivoluzione francese. Essa aveva le sue radici nel pensiero di Locke, che contro Hobbes, aveva sostenuto che lo stato di natura non è uno stato di guerra ma di libertà e che solo per libero accordo tra gli individui può stabilirsi il potere pubblico (governo), che non può quindi essere né assoluto, né arbitrario.

Ecco che, svolgendo questi concetti, Rousseau arrivò a sostenere la tesi del popolo sovrano, mediante il contratto sociale²³. Il patto sociale stabilisce perciò tra i cittadini un'uguaglianza tale che essi si obbligano tutti alle stesse condizioni e debbono godere tutti degli stessi diritti; i sudditi in quanto sottomessi solo a tali condizioni, non obbediscono a nessun, ma solo alla propria volontà.

In ambito tributario, il pensiero illuminista sottolineò l'esigenza di superare, attraverso una nuova concettualizzazione dei criteri di tassazione, il sistema tributario dell'*ancien régime*²⁴, soprattutto a causa del forte inasprimento della pressione fiscale dovuta alla crescita delle spese pubbliche richiesta dalle esigenze del monarca e della classe nobiliare.

Per poter superare questo sistema, secondo il pensiero illuminista, occorre affermare il principio dell'uguaglianza dei consociati come limite al potere arbitrario impositivo del monarca.

Il potere impositivo non si sarebbe più dovuto prospettare come un potere negativo, che limita la libertà di iniziativa economica dei consociati, quanto piuttosto come un potere esercitato dallo Stato nell'interesse della comunità.

Sotto quest'ottica si vuole sottolineare la matrice comunitaria sottesa al principio dell'interesse fiscale, secondo cui l'imposizione tributaria è giustificata dal dovere che spetta ad ogni cittadino di partecipare egualmente al fabbisogno economico della società.

La concezione politica ed etica dell'imposizione viene completamente rinnovata: << *Il pagamento del tributo è posto come uno dei più alti doveri del cittadino; si afferma l'eguaglianza di tutti i cittadini davanti al tributo; l'imposizione non è più guardata come l'attributo della sovranità, ma appare il mezzo necessario perché lo Stato possa prestare i pubblici servizi*>>²⁵.

²² *Lezioni sull'illuminismo, Atti del seminario Reggio Emilia ottobre 1978- febbraio 1979, introduzione di Rossi Paolo, Milano, 1989, passim; CASSIRER E., La filosofia dell'Illuminismo, traduzione E. Pocar, Firenze, 1974, p.2 ss.*

²³ REALE M., *Le ragioni della politica J.J. Rousseau dal Discorso sull'ineguaglianza al Contratto sociale*, Roma, 1984, passim.

²⁴ Il quale sistema fiscale era improntato sulla fiscalità antica e medievale, con forte arbitrio del sovrano e caratterizzato dalla tassazione indiretta con utilizzazione di strumenti approssimativi di tassazione diretta, come la "Taille" ossia un prelievo arbitrario effettuato dal signore sugli averi dei propri sudditi, si veda BORIA P., *L'interesse fiscale*, cit., p. 32.

²⁵ Così si esprime VANONI E., *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Milano, 1961, p.26

Il principio dell'interesse fiscale va quindi ad assumere dei connotati fortemente positivi, individuati nella partecipazione dei consociati alla gestione della comunità attraverso l'espressione di un dovere, con conseguente valorizzazione degli interessi individuali.

Un'ulteriore dimostrazione della connotazione positiva che il principio dell'interesse fiscale assume in questo periodo, si ha col delinearsi della convinzione che si dovessero recuperare le funzioni rappresentative sulle decisioni inerenti l'imposizione.

Si va così a valorizzare lo strumento legislativo e la legalità stessa dell'imposizione, basata su una rappresentatività affidata al legislatore dai cittadini i quali, in questo senso, prestano una sorta di consenso all'imposizione.

Tutto questo portò a pensare il rapporto tra sovrano e contribuente in un modo totalmente nuovo, come un rapporto sinallagmatico nel quale il pagamento dei tributi viene visto come prestazione dei singoli cittadini in cambio di servizi pubblici offerti dallo Stato.

Il potere sovrano non era più identificato con il potere regio ma viene ricondotto alla volontà generale alla quale si ricollegano tutte le volontà individuali²⁶. Il singolo in questo modo partecipava, con gli strumenti della vita politica alla formazione delle scelte generali in materia fiscale ed il suo interesse individuale si sviluppava all'interno della trama degli interessi generali della comunità.²⁷

Il carattere pubblicistico delle norme fiscali andava però a marcare i tratti di doverosità della prestazione tributaria, con una conseguente tendenza alla soggezione dei consociati al potere pubblico, ma la componente borghese presente nel pensiero illuministico conduceva invece alla valorizzazione degli interessi individuali.

In questo contesto cominciava a delinearsi la convinzione secondo la quale nel sistema tributario dovessero applicarsi i criteri giuridici del rapporto obbligatorio, anche grazie alle teorie della scuola dei fisiocratici²⁸, si configurava così una sorta di mercato tra sovrano e sudditi regolato da impostazioni utilitaristiche.

Il pensiero illuminista, a differenza di quanto avvenne nell'ordinamento inglese, in abbinamento ad altri fattori di natura socio economica, sfociò in veri e propri risultati con la Rivoluzione francese del 1789: in primo luogo, vi fu una profonda modifica strutturale del sistema tributario, con la soppressione dei tributi di formazione feudale e la diffusione di forme di tributi diretti quali l'imposta fondiaria sui terreni, l'imposta sulle porte e sulle finestre, i diritti di patente e la tassa mobiliare e personale.

Con questa rivoluzione del sistema, i tributi non risultavano più come imposizione casuale imposta dal sovrano ai sudditi, ma come un sistema articolato di tributi coerente con i valori diffusi nella società.

Altro passo molto importante fu quello di pensare i nuovi principi regolatori della materia tributaria in chiave costituzionale, vennero introdotte infatti norme tributarie nelle varie costituzioni rivoluzionarie²⁹ che andavano a formarsi.

²⁶ Cfr. TARELLO G., *Storia della cultura giuridica e moderna, Assolutismo e codificazione del diritto*, Bologna, 1976, p. 323 ss.

²⁷ Si veda ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p.41

²⁸ Si veda a proposito MIRABEAU V.R., *Théorie de l'impôt pour servir de suite au Traité intitulé L'ami des hommes*, La Haye, 1761, p.6 ss; Cfr. REBUFFA G., *Origine della ricchezza e diritto di proprietà. Quesnay e Turgot*, Milano, 1974, p. 7

²⁹ Emblematico in tal senso fu l'art. 13 inserito nella dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789, secondo cui "la contribuzione comune deve essere ripartita egualmente tra tutti i cittadini in ragione dei loro averi". Il quale esprime in modo chiaro l'idea della collaborazione dei cittadini alla vita della comunità in base al principio di eguaglianza.