

PIETRO BORIA

DIRITTO TRIBUTARIO

Terza edizione



G. Giappichelli Editore

PREFAZIONE

Questo libro è pensato, almeno nelle intenzioni di chi scrive, per essere un manuale universitario di diritto tributario dedicato alla c.d. “parte generale” della materia.

Secondo la tradizione universitaria, la parte generale è destinata allo studio degli elementi dell’ordinamento tributario che riguardano la funzione fiscale nel suo complesso.

In particolare, possono individuarsi tre sezioni principali del manuale:

- i) i principi del diritto tributario;*
- ii) la norma tributaria;*
- iii) l’attuazione del tributo.*

Queste tre sezioni sono a loro volta suddivise in vari capitoli dedicati all’esame delle distinte tematiche, individuate in relazione a specifici segmenti della funzione fiscale.

Si tratta di un manuale di carattere istituzionale, volto alla descrizione degli elementi fondamentali del diritto tributario. Vengono così ricostruiti i principi, gli istituti giuridici e le norme rilevanti per ciascuna tematica attraverso la correlazione con la funzione fiscale, l’esame del quadro normativo, l’analisi delle principali criticità emergenti dalle teorie dottrinali e giurisprudenziali.

L’obiettivo è quello di fornire un quadro d’insieme della funzione fiscale, che costituisce – come noto – uno degli strumenti fondamentali delle comunità organizzate ed un attributo irrinunciabile della sovranità.

Il testo non presenta indicazioni bibliografiche o richiami giurisprudenziali: è questa una scelta diretta ad evitare l’appesantimento del materiale da studiare, in linea col carattere istituzionale del manuale.

La formula editoriale prescelta prevede una evidenziazione (in grassetto) dei concetti fondamentali della trattazione, che sono poi riportati in versione sintetica alla fine di ciascun capitolo. In tal modo si è inteso predisporre uno strumento di lettura che possa facilitare l’opera di sintesi del lettore, al fine di facilitare la differente gradazione dei concetti espressi nel manuale (così da distinguere le nozioni primarie da quelle secondarie o marginali).

Spero che tale soluzione editoriale possa risultare di interesse e di ausilio per il lettore agevolando il lavoro di comprensione e di rielaborazione dei concetti che esprimono il rilievo giuridico della funzione fiscale nella moderna società.

IL POTERE TRIBUTARIO

Sommario: 1. Il potere tributario come regolatore di un primario codice sociale del *Logos*. – 2. Il percorso storico del potere tributario come fattore costitutivo del *Logos*. – 3. L'evoluzione della capacità fiscale dello Stato. – 4. Il potere tributario come attributo della sovranità. – 5. Dal dominio tributario alla contrattazione della fiscalità. – 6. La spersonalizzazione del potere tributario: dal volere dell'autorità al concetto astratto di bene comune. – 7. La metamorfosi del concetto di tributo nel corso del tempo. – 8. Dalle finalità di fare cassa alla logica di giustizia sociale. – 9. L'evoluzione della situazione del contribuente: dallo stato di soggezione al silenzioso adempimento di un obbligo legale. – 10. Il ruolo delle oligarchie dominanti nell'esercizio del potere tributario e gli effetti sulla disuguaglianza sociale. – 11. Potere tributario e diritto fiscale: una relazione dialettica che si trasforma nel corso dell'evoluzione storica. – 12. Il codice sociale espresso dal potere tributario come fattore dell'immaginario collettivo.

1. Il potere tributario come regolatore di un primario codice sociale del *Logos*

L'analisi storica dimostra con evidenza che il potere tributario costituisce un elemento qualificante del patto sociale che presiede alla coesistenza di più soggetti nell'ambito di una comunità, poiché rappresenta l'istituto giuridico (il potere) che consente l'acquisizione delle risorse finanziarie occorrenti alla sopravvivenza ed allo sviluppo della comunità stessa.

Può considerarsi, infatti, un dato avente i caratteri di un assioma la necessità per una collettività di qualunque genere (e quindi indipendentemente dalla sua estensione di appartenenti e di territorio) di acquisire risorse da spendere o comunque utilizzare per perseguire le finalità di interesse comune. Senza tali risorse la stessa collettività si troverebbe priva di capacità di funzionamento e perderebbe la ragione della propria esistenza.

Il potere tributario può essere definito pertanto come una funzione della collettività preposta ad un obiettivo primario del vivere in comune, che vale come una sorta di precondizione dei processi di sussistenza e di crescita in quanto fornisce i mezzi dedicati per dare corso ai processi stessi.

In base a tale assioma della ragione strumentale può stimarsi evidente che il potere funzionale alla raccolta delle risorse rappresenta un fattore primario e costitutivo della idea stessa di comunità. Il potere tributario costituisce un fondamento dell'ordine sociale della comunità e dunque del *Logos* della società. In tale prospettiva il potere tributario si presenta come un "codice sociale" della comunità, in quanto funzione dei rapporti che si instau-

rano nel suo interno tra i vari membri per perseguire il bene comune (e cioè il programma di vita comune).

Come risulta dai vari modi di esprimersi nei contesti collettivi emergenti nelle fasi storiche, tale funzione collettiva si caratterizza per alcuni elementi stabili e ricorrenti (le “costanti”) e per altri elementi che variano a seconda dei contesti (le “variabili”).

Le “costanti” del potere tributario possono individuarsi nei seguenti tratti:

- la finalità principale che è chiaramente quella di acquisire risorse da mettere a disposizione della comunità e da sottrarre dal patrimonio individuale di (alcuni dei) consociati);
- lo strumento tecnico per stabilire e per acquisire le risorse che consiste di un atto dell’ autorità che esprime la sovranità;
- lo stato di soggezione del consociato che è tenuto doverosamente a cedere le risorse dal suo patrimonio in favore della comunità;
- di conseguenza, la natura pienamente coattiva della relazione giuridica che si instaura tra il sovrano e il consociato, laddove il depauperamento del patrimonio individuale dovuto per il tributo non dipende da una scelta liberale o da una valutazione commutativa, ma per l’ appunto da un atto autoritativo.

È appena il caso di osservare che questi tratti qualificanti del potere tributario sono rimasti sostanzialmente immodificati nel corso del tempo ed ancora oggi vengono considerati come gli elementi giuridici che denotano la nozione di tributo rispetto ad altre forme di prestazione patrimoniale.

Le “variabili” del potere tributario sono da individuare, in linea di principio, nei seguenti tratti:

- l’ oggetto del prelievo (e del conseguente depauperamento patrimoniale) poiché esso può variare tra dazioni in natura (beni materiali, prodotti agricoli, ecc.), prestazioni di servizi o attività lavorative (come avveniva nelle *corvées*) e cessioni di denaro;
- i destinatari dell’ atto autoritativo, che possono essere individuati in una parte (più o meno larga) della comunità ovvero nella totalità dei consociati, in ragione della portata di immunità e privilegi volti a favorire alcune categorie sociali esentandole dall’ obbligo tributario;
- le tecniche giuridiche, che portano all’ adozione di varie tipologie di tributi (imposte sulla proprietà fondiaria, sulla ricchezza mobiliare, imposte indirette), nonché a diverse modalità di accertamento tributario (in base a catasti, a valutazioni congetturali, a stime analitiche, a controlli puntuali) e riscossione fiscale (attraverso riscossione diretta degli uffici statali ovvero mediante l’ appalto delle imposte).

Vale la pena soffermarsi sul rilievo delle variabili nella configurazione del potere tributario. Tali elementi, infatti, valgono a qualificare la portata del codice sociale espresso dal potere tributario rispetto al *Logos* di una determinata fase storica. Ed invero, a seconda di come si combinano le variabili si ottiene una declinazione del potere tributario che esprime una certa visione della vita in comune e delle aspirazioni all’ ordine della società.

Queste variabili sono state combinate in modi differenti nelle varie fasi storiche, producendo modelli di *Logos* sociale completamente diversi nei quali il potere tributario è apparso costantemente come fattore fondativo. Si può così sostenere che lo studio del potere

tributario – in specie come elemento qualificante del *Logos* sociale – è lo studio del concreto utilizzo delle variabili nei vari contesti storici, quale espressione di modelli di vita in comune e di concezioni specifiche dell'ordine della società.

2. Il percorso storico del potere tributario come fattore costitutivo del *Logos*

Sulla base dell'analisi condotta nei capitoli precedenti possono individuarsi alcune tappe del percorso storico del potere tributario come fattore costitutivo e codice sociale del *Logos* (perlomeno in termini di tendenza generale).

i) Nell'antichità, il potere tributario appare in controluce, come un potere del sovrano funzionale a garantire ridotti flussi finanziari alle casse pubbliche, prevalentemente attraverso una fiscalità confiscatoria nei confronti dei popoli sottomessi e marginalmente attraverso una esigua fiscalità indiretta sui cittadini. Si tratta di un potere che si inserisce in via approssimativa nell'idea di ordine sociale diffusa nelle comunità antiche e che quindi non appare costitutiva del *Logos* generale.

ii) Nel Medioevo il potere tributario scompare come attributo dello Stato ("lo Stato senza imposte") venendo esercitato perlopiù dai signori feudali sui propri sottoposti. L'evanescenza del concetto di Stato nel regime feudale e l'evaporazione della funzione fiscale fanno permanere la marginalità (o addirittura l'inesistenza) del potere tributario come fattore del *Logos* sociale, legittimando anzi l'idea di un *Chaos* fiscale.

iii) Con la progressiva affermazione dello Stato in epoca moderna la funzione fiscale assume una posizione centrale nella definizione del potere del sovrano, pur attraverso l'utilizzo degli istituti della tradizione feudale, poiché diviene strumento essenziale per la crescita della potenza statale, determinando un aumento significativo dei flussi finanziari nelle casse pubbliche. Il potere tributario diventa elemento costitutivo del *Logos* della comunità nazionale ed assume al ruolo di un codice primario della società.

iv) Con le rivoluzioni del XVII sec. e del XVIII sec. e con l'affermazione del costituzionalismo moderno cambia il modello di esercizio del potere tributario, imponendosi la contrattazione tra l'autorità del sovrano ed il consenso parlamentare (al posto della sola decisione autoritaria del sovrano); la struttura del sistema fiscale rimane tendenzialmente inalterata. Si assiste così ad una metamorfosi dell'ordine fiscale (secondo la metodologia del *Chaos*) che vale a modificare la portata concettuale del codice sociale.

v) Con il capitalismo, nelle sue varie fasi storiche, si afferma un'idea impersonale del potere tributario, sganciata dall'autorità del sovrano e ricondotta fondamentalmente al bene comune ed all'interesse generale della comunità; comincia a modificarsi la struttura del sistema fiscale nella direzione di una tassazione egualitaria (e quindi con una maggiore utilizzazione delle imposte dirette). Il potere tributario diventa un importante fattore costitutivo del *Logos*; il codice sociale determinato dal potere tributario si trasforma nei suoi modi di formazione e di attuazione.

vi) Infine, con l'affermazione dello Stato sociale il potere tributario si ricollega espressamente alla funzione redistributiva e di giustizia sociale, (che vale ad integrare la funzione primaria di assicurare flussi finanziari quale emergente dalla tradizione storica);

si trasforma il sistema dei tributi secondo modelli che vengono adottati anche attualmente dai principali Stati industriali. In questa fase il potere tributario assume i connotati di un fattore costitutivo del *Logos* della società che definisce l'attuale codice sociale.

In tale percorso storico emergono alcune linee guida che denotano la storia (*rectius*, il processo di trasformazione evolutiva) del potere tributario come elemento del *Logos* della comunità ed il suo rilievo come codice sociale, e precisamente:

- l'evoluzione della capacità fiscale dello Stato;
- il carattere di attributo della sovranità, sotto forme differenti a seconda della nozione stessa di sovranità nel contesto storico;
- il passaggio da una posizione di incontrastata ed illimitata autorità del sovrano in materia fiscale ad un assetto costituzionale che impone la contrattazione dell'esercizio del potere tributario con le istituzioni rappresentative del consenso popolare;
- l'evoluzione del potere tributario dal volere dell'autorità del sovrano alla spersonalizzazione del potere tributario nella sua funzionalità al bene collettivo;
- la metamorfosi del concetto di tributo da "marchio di odiosità" a mezzo di partecipazione pubblica alla vita sociale della comunità;
- la trasformazione delle finalità della funzione fiscale che passa da un obiettivo primario di "fare cassa" ad un obiettivo addizionale, ma fondamentale, di perseguire la giustizia sociale attraverso la redistribuzione dei carichi fiscali;
- l'evoluzione della posizione di soggezione del suddito/cittadino rispetto al potere tributario nei vari contesti storici;
- il percorso storico del potere tributario con riguardo al ruolo delle oligarchie dominanti ed al concetto di eguaglianza tra i membri della società.

3. L'evoluzione della capacità fiscale dello Stato

Un primo tratto qualificante del processo storico del potere tributario va individuato in relazione alla evoluzione della capacità fiscale dello Stato.

Possono a tal proposito individuarsi tre passaggi storici primari:

- lo Stato minimo dell'antichità e del medioevo che esercitava una pressione fiscale davvero ridotta, con una raccolta di risorse tributarie commisurabile al 1% della ricchezza nazionale;
- lo Stato assoluto che aumentò la pressione tributaria in ragione delle crescenti esigenze di funzionamento della potenza bellica, in una portata che oscillava tra il 6/8% (XVII e XVIII sec.) ed l'8/10% (XIX sec.) del reddito nazionale;
- lo Stato sociale che, in dipendenza di una spesa sociale largamente cresciuta, ha portato la pressione tributaria ad una media del 40% del reddito nazionale.

La portata della capacità fiscale può essere inquadrata, sul piano sociale ed economico, nella prospettiva della spesa pubblica: ed invero, la raccolta delle risorse tributarie indica la capacità di spendere in favore di una corrispondente quota di cittadini o comunque di acquistare una equivalente quantità di beni e servizi (così, con tributi pari al 1% del reddito nazionale significa che lo Stato può spendere in favore di un cittadino su cento).

Tale ricostruzione dei passaggi evolutivi della capacità fiscale dello Stato si combina con la particolare visione dei rapporti sociali e dei diritti di proprietà che ne erano alla base:

– lo Stato minimo, titolare di scarse risorse fiscali, esprimeva una visione “debole” della comunità, in quanto incapace di assumere una organizzazione strutturata ed un adeguato presidio dei rapporti sociali e di produzione, rimettendo tali compiti all’oligarchia dominante, radicata sul territorio e delegataria di una effettiva funzione di ordine e sicurezza;

– lo Stato assoluto, con un flusso di risorse tributarie superiore (oscillante tra il 6% ed il 10% della ricchezza nazionale e quindi quasi decuplicato rispetto alla tradizione), svolge la funzione di “guardiano notturno”, che subentra ai vari signori territoriali e presiede alla sicurezza dei diritti proprietari ed all’ordine interno della società e del sistema produttivo;

– infine il *Welfare state* che, pur nella diversità delle sue declinazioni, mostra una capacità di incidere sul programma di giustizia sociale e redistributiva della comunità.

È quindi possibile collegare l’evoluzione della capacità fiscale dello Stato nel corso dei secoli ad una specifica e peculiare visione dei rapporti comunitari che vale a ribadire la connessione tra potere tributario e *Logos* sociale.

4. Il potere tributario come attributo della sovranità

Il concetto di sovranità è, notoriamente, uno dei più difficili e controversi della teoria dello Stato e della scienza politica, che ha subito un evidente processo di trasformazione nel corso del tempo con conseguente oscillazione di significato.

Assente nell’antichità, il concetto si è sviluppato con la formazione dello Stato moderno (in specie a partire dalla nota teoria di Bodin) ed ha dato luogo a molteplici elaborazioni dottrinali in relazione alle diverse configurazioni dei rapporti politici ed economici all’interno delle comunità nazionali. In ogni caso, sembra potersi cogliere nelle varie manifestazioni e ricostruzioni della sovranità un nucleo di base che costituisce l’elemento comune (una sorta di minimo comun denominatore): la sovranità è un attributo dello Stato che si pone come vertice gerarchico delle relazioni tra autorità (e che quindi non riconosce un superiore).

In particolare, volendo prescindere dai modi di espressione della sovranità – e quindi dalla fenomenologia assunta nelle varie fasi storiche – la base del concetto può individuarsi nella attitudine a regolare i rapporti politici, economici e sociali all’interno della comunità secondo una volontà impegnativa dell’intero consesso dei consociati senza che un limite superiore possa frenarla o comprimerla.

La sovranità vale pertanto ad indicare la capacità di regolazione della vita in comune e quindi ad atteggiarsi come fattore fondante dell’ordine della società. In tale prospettiva appare comprensibile che la sovranità venga identificata con l’ordinamento giuridico del vivere insieme.

La sovranità come capacità di regolazione della totalità sociale implica naturalmente il potere del sovrano di comandare ai membri della società i comportamenti da assumere; si tratta cioè di una «*volontà capace di agire su tutti gli oggetti senza che nessun diritto positivo sia in grado di limitarla; è un ordine valido solo per la sua forma a prescindere*

dalla materia ... [che] non conosce né limiti né regole»¹. Il concetto di sovranità riposa infatti sull'idea che la forza si radica in termini monopolistici in capo a chi assume il potere sovrano e che il comando da questi formulato impegni la condotta di tutti i consociati e possa essere fatto valere attraverso l'uso della forza.

Le varie concezioni della sovranità che si sono alternate nel corso della storia riguardano essenzialmente la definizione del diritto di comando e l'individuazione di forme, modi e limiti al relativo esercizio all'interno della comunità. Coerentemente, la sovranità potrebbe essere scomposta nella serie di poteri necessari per esercitare la funzione di comando al fine di regolare le condotte dei consociati.

Così la sovranità comporta la produzione di una serie di relazioni di sovra-ordinazione e sotto-ordinazione conseguenti alla fissazione di una regolazione dell'ordine sociale che producono posizioni di dominio e di soggezione.

In tale prospettiva, il potere tributario va a costituire uno dei fattori fondamentali per l'esercizio della sovranità: il codice sociale prodotto dall'esercizio della funzione fiscale concorre in modo determinante alla fissazione dell'ordine della società secondo il paradigma prescelto dal titolare della sovranità.

Nel corso delle varie fasi storiche si è assistito ad una evidente trasformazione della concezione della sovranità fiscale (e cioè della fenomenologia del potere tributario):

- nell'antichità, pur non essendo formulato un concetto di sovranità in termini specifici, emergeva l'assoluta posizione di comando della persona titolare del potere sovrano a cui corrispondeva una situazione di totale soggezione dei sudditi; il potere tributario si esprimeva nelle forme del "dominio fiscale" proprio ad indicare la relazione di assoluta dipendenza dei consociati dal sovrano come fattore costitutivo del codice sociale;

- nel Medioevo la sovranità è dispersa e dislocata nei vari centri di potere feudale e il potere tributario segue il medesimo assetto; lo "Stato senza imposte" sta a segnalare la mancanza di una sovranità centrale che possa imporre un paradigma unitario della condotta sociale (e quindi un unico codice sociale);

- con l'affermazione dello Stato moderno viene accolta la nozione di sovranità assoluta che implica il potere tributario come fattore imprescindibile per la definizione del codice sociale; il modello di ordine della società, ispirato dalla potenza dello Stato assoluto, viene prodotto in base alle risorse finanziarie acquisite attraverso il prelievo fiscale;

- in specie, il potere tributario viene dapprima negoziato e patteggiato tra il sovrano ed una oligarchia sempre più allargata (prima gli aristocratici e il clero, poi anche la borghesia commerciale e industriale) attraverso vari meccanismi istituzionali (che utilizzano perlopiù strumenti di rappresentanza popolare) secondo la logica per cui il "potere di richiedere" presuppone "il consenso di chi paga"; «per ottenere i mezzi necessari alla sua azione il re era costretto a riunire i detentori delle ricchezze e chiedere loro un aiuto, che era volontario ed accordato a seconda delle ragioni addotte»²; il codice sociale di questa epoca viene segnato marcatamente da questa visione negoziale e patteggiata della sovranità e del potere tributario ad essa consentaneo;

¹ DE JOUVENEL, *La sovranità*, Paris 1955, trad. ital. Milano 1971, 212.

² Cfr. DE JOUVENEL, *La sovranità*, cit., 222.

- quando poi il monarca dispose di una propria amministrazione capace di raccogliere i tributi in autonomia, anche col supporto della forza militare ove occorrente, il potere statale e la sovranità acquistarono una diversa immediatezza; «una volta divenuta assoluta la monarchia non accetta più di trattare coi vari Stati allo scopo di fare accettare loro ciò che il sovrano ritiene necessario, ma si considera autorizzata ad imporre ciò che è necessario»³;

- con il capitalismo la sovranità va trascendendo la singola persona (di un detentore del potere sovrano) ed è riportata alla formula della “volontà generale del popolo” per venire ricostruita intorno alla idea di bene comune, che sempre più è considerato in termini economici, come il risultato di una ricchezza, collettiva e individuale; coerentemente, il potere tributario diventa (non solo strumento di raccolta di risorse per la comunità, ma anche) fattore di conformazione della ricchezza dei consociati, con le sue oscillazioni tra le varie categorie sociali (dal capitalista al lavoratore);

- negli sviluppi del capitalismo e con lo Stato sociale, la sovranità si consolida come un concetto ideale congiunto con l’interesse generale della collettività; il bene comune viene individuato e misurato in relazione al “benessere” e la ricchezza diventa lo strumento fondamentale per calcolare la soddisfazione individuale e collettiva; il potere tributario viene considerato come uno dei fondamentali fattori di redistribuzione della ricchezza tra i consociati in linea con gli obiettivi di ottimizzazione del benessere sociale.

Appare evidente la connessione profonda che si è andata instaurando, a partire dallo Stato assoluto del XVI sec., tra la sovranità ed il potere tributario. La sovranità si deve necessariamente avvalere del potere tributario per esprimere la sua pienezza e viene declinata secondo la visione dei rapporti politici e sociali assunti dal sovrano in relazione alla sua effettiva capacità di regolazione dell’ordine della società. Il potere tributario vale così ad esprimere il modello di *Logos* che rappresenta al tempo stesso presupposto e risultato della sovranità.

Piuttosto vale la pena rilevare che la concezione della sovranità, e del potere tributario quale suo attributo, è condizionata in concreto dalla portata dell’apparato amministrativo quale strumento necessario per attuare i precetti autoritativi; come si è osservato, laddove l’apparato dell’amministrazione è labile e disperso il sovrano è chiamato a patteggiare coi poteri forti della società; quando invece l’amministrazione assume forza e piena capacità di funzionamento il monarca si considera svincolato dagli altri poteri della società e capace di agire secondo la sua unica volontà. Così. «*la storia della sovranità è strettamente connessa con la storia dell’amministrazione [specialmente di quella fiscale]*»⁴.

5. Dal dominio tributario alla contrattazione della fiscalità

Un tratto qualificante del potere tributario, quale emergente dal percorso diacronico nelle varie fasi storiche, è rappresentato dalla trasformazione delle modalità di esercizio nell’ambito delle istituzioni sociali.

³ Cfr. DE JOUVENEL, *La sovranità*, cit., 236.

⁴ Cfr. DE JOUVENEL, *La sovranità*, cit., 223.

Nell'antichità il potere tributario era espressione di un potere incontrastato del sovrano, atteggiandosi come un atto autoritario illimitato ed incontenibile esercitato in prevalenza nei confronti di popoli sottomessi e di categorie sociali deboli; il potere tributario assumeva così i caratteri del dominio fiscale rispetto al quale non erano prospettabili forme di contrattazione da parte dei destinatari.

Nel Medioevo il potere tributario si è pressoché dissolto insieme alla evaporazione dello Stato rispetto al dominio diffuso e periferico delle signorie feudali. Il potere tributario è diventato un fattore marginale dell'ordine sociale, localizzato ai vari livelli territoriali in cui tale ordine si manifestava.

Sul piano del *Logos* generale il potere tributario, come visto, ha assunto un ruolo centrale e costitutivo a partire dalla formazione dello Stato moderno. In tale progressiva fase storica l'esercizio di tale potere ha condotto alla potenza dello Stato ed all'ampliamento delle funzioni generali (a cominciare dall'espansionismo bellico). Il potere tributario era configurato come un attributo della sovranità sottoposto a limiti modesti di negoziazione con le istituzioni rappresentative del consenso diffuso (riconciliabile peraltro alle oligarchie dominanti, e cioè nobili e clero e, in qualche misura, borghesia commerciale).

A partire dalle rivoluzioni del XVII sec. e del XVIII sec., emerge chiaramente la formazione di una organizzazione degli interessi diffusi nel popolo (e della borghesia capitalista che ritiene di rappresentarlo) in funzione limitativa degli interessi del sovrano (e della vecchia oligarchia dominante). Il potere tributario viene esercitato in forma condivisa tra sovrano e popolo, e quindi perde il carattere di un atto puramente autoritativo, dovendo essere determinato attraverso un patteggiamento istituzionale tra Esecutivo (sovrano) e Legislativo (parlamento). Tale patteggiamento diventa elemento costitutivo della stessa idea di cittadinanza, laddove i sudditi "pagatori di imposte" vengono considerati come cittadini che votano e che supportano lo Stato con le proprie contribuzioni fiscali.

Nei periodi successivi, dal capitalismo industriale allo Stato sociale del XX sec., emerge la forma democratica di esercizio della funzione fiscale che rappresenta la celebrazione del potere tributario come fattore sganciato dall'autorità di una sola persona e rimesso alla decisione di istituzioni rappresentative del consenso popolare.

La stessa idea della giustizia sociale e della limitazione del potere assoluto attraverso le rappresentanze parlamentari costituisce il tema ricorrente del potere tributario nelle attuali democrazie che si è andato scontrando con le distorsioni prodotte dalle oligarchie dominanti. Così «*la necessità di formare maggioranze organizzate per appoggiare peculiari programmi d'azione in favore di gruppi speciali ha introdotto una nuova forma di arbitrarietà e parzialità ed ha prodotto risultati in contrasto con i principi morali della maggioranza*»⁵.

La linea evolutiva di questo percorso storico evidenzia quindi una profonda trasformazione del potere tributario nell'ambito del *Logos* della società: da atto dell'autorità, riconducibile ad un potere esclusivo ed assoluto del sovrano, il potere tributario diventa un fattore primario al servizio della sovranità diffusa e popolare, il cui esercizio è rimesso a forme di mediazione politica tra i vari interessi diffusi (perlopiù espressi e diretti dalle oligarchie dominanti) regolata da norme costituzionali.

⁵ Cfr. VON HAYEK, *The political order of a free people*, London 1979, in *Legge, legislazione e libertà*, trad. ital. Milano 1994, 374.

La determinazione del potere tributario secondo il patteggiamento costituzionale va così raccordandosi ad una idea astratta – il bene comune – e non più ad un interesse peculiare – il volere dell'autorità (del sovrano e dell'oligarchia dominante) – seguendo un processo di spersonalizzazione e di astrazione.

Il potere tributario mostra, dunque, i segni di una radicale trasformazione quanto al processo istituzionale che ne determina la formazione e l'esercizio nel *Logos* generale della comunità sociale.

6. La spersonalizzazione del potere tributario: dal volere dell'autorità al concetto astratto di bene comune

Nell'antichità e nel Medioevo, come si è rilevato ripetutamente, il potere tributario ha avuto una relazione marginale o inesistente rispetto al *Logos* della società.

Con la formazione dello Stato moderno il potere tributario si è correlato al *Logos* della società attraverso il passaggio della determinazione volitiva del sovrano. È l'atto di autorità che consente l'esercizio del potere tributario in connessione con l'idea di ordine collettivo e dei rapporti sociali ed economici che il sovrano formulava insieme con l'oligarchia dominante. La funzione fiscale era quindi la derivata di un atto dell'autorità.

Nell'epoca liberale si è andato definendo un modello di *Logos* fondamentalmente riferito all'unità sistematica degli istituti giuridici ed etici di coesistenza della società che vale a legittimare un potere collettivo di matrice costituzionale.

Si tratta di un passaggio che era decisamente chiaro alla scuola storica tedesca: un acuto giurista dell'epoca rilevò che «*la forma in cui vive la coscienza comune del popolo non è quella di una regola astratta, ma la vivace intuizione degli istituti giuridici nel loro complesso*»⁶; il sistema giuridico – in cui evidentemente si innesta anche il potere tributario – è un complesso organico di istituti, interdipendenti e funzionalmente collegati al bene comune (e cioè all'interesse del popolo). Il diritto è quindi espressione di un ordine sociale determinato dalla vita del popolo.

Il potere tributario si correla così ad un ordine di espressione popolare, e viene coerentemente determinato in base al patteggiamento tra sovrano e organi rappresentativi del popolo.

Il patteggiamento sui modi di esercizio del potere tributario viene consacrato nelle costituzioni democratiche, diventando la regola stabile della funzione fiscale nella società contemporanea.

Il potere tributario si rapporta pertanto ad un concetto di ordine sociale – e dunque ad un *Logos* – che non è più la risultante di un processo autoritario di riconoscimento (quale espressione della volontà del sovrano, anche mediante la pressione volitiva dell'oligarchia dominante), bensì che è derivato dalla procedura costituzionale di determinazione del bene comune mediante il patteggiamento sociale degli organi costituzionali rappresentativi della volontà popolare.

Lo Stato in sé, espressione della società e non dell'autorità di un sovrano, viene con-

⁶ SAVIGNY, *Sistema dell'antico diritto romano*, Berlino 1840, trad. ital. Torino 1886, I, 44.

siderato come il garante della preservazione e dello sviluppo della personalità umana, come il luogo in cui soltanto può realizzarsi la libertà in senso oggettivo. Il processo evolutivo del potere tributario si sviluppa abbandonando definitivamente la visione personalistica del sovrano, e quindi la riconducibilità alla volontà autoritaria del sovrano-principe, per passare ad una logica astratta in cui elemento costitutivo è la totalità etica dello Stato. Si assiste quindi ad un processo di spersonalizzazione del potere tributario che viene collegato ad un valore astratto, espressivo del bene comune (o comunque degli interessi generali della comunità).

Il potere tributario si spersonalizza dall'autorità e si fonda sulla relazione strumentale con un ordine collegato ad un nucleo assiologico astratto (il bene comune) emergente da una procedura costituzionale. Il potere tributario, in sostanza, si determina in riferimento ad un concetto astratto.

Il *Logos* di cui il potere tributario è fattore costitutivo rinvia ad un nucleo di astrazione: «*perché l'astratto è il concreto visto in un suo momento, perciò esso si articola e si organizza in sistema*»⁷.

7. La metamorfosi del concetto di tributo nel corso del tempo

Nell'antichità e nel Medioevo la funzione fiscale rivestiva un carattere marginale e veniva esercitata come elemento accessorio della finanza pubblica (rispetto alla finanza propria ed alla finanza predatoria).

La posizione soggettiva del sovrano in ordine all'applicazione dei tributi consisteva in un potere di signoria assoluto cui corrispondeva una situazione di totale soggezione dei contribuenti. «*Nello Stato di diritto divino l'imposta era un dovere assoluto verso l'autorità: l'individuo non aveva diritto di pretendere in cambio del tributo questo o quel servizio pubblico; la designazione di questi non gli apparteneva. Essa spettava, invece, al principe il quale del migliore impiego del tributo doveva rispondere non ai suoi sudditi ma a Dio*»⁸.

Il sovrano, sostenuto dalle oligarchie dominanti, era infatti titolare di un potere pressoché illimitato, in termini giuridici, di richiedere i tributi ai sudditi, potere condizionato in sostanza soltanto da valutazioni di opportunità in merito agli effetti economici e sociali derivanti dalla applicazione del tributo medesimo.

La potestà impositiva era considerata come una sorta di attributo naturale del sovrano al pari di altri poteri (il comando assoluto militare, l'amministrazione della giustizia), rispetto ai quali i sudditi non operavano alcun sindacato circa la sfera di legittimità e la correttezza dei modi di esercizio, assumendo quale dato assiomatico che si trattasse di corollari essenziali della funzione di comando del sovrano stesso. Tale potestà veniva così riportata ad una facoltà insindacabile del sovrano attraverso la quale si fissavano i livelli dei flussi finanziari richiesti alle categorie di soggetti che si trovavano in condizioni di subor-

⁷ Cfr. CAPOGRASSI, *Il problema della scienza del diritto*, in *Opere*, II, Milano 1969, 544.

⁸ PUVIANI, *Sulla ragione dell'imposta*, in *Giornale degli Economisti*, serie seconda, Roma 1901, 14.

dinazione: «*il cittadino non poteva vedere nei versamenti fatti al fisco un sacrificio sopportato per il bene dello Stato, ma soltanto un prelevamento operato dall'imperatore, in virtù del suo potere discrezionale*»⁹.

Il potere tributario viene trattato così alla stregua di una posizione di dominio assoluto ed incontrastato di un soggetto in quanto titolare della sovranità nei confronti della collettività dei sudditi (qualificabile come “dominio fiscale”).

La mancanza di limiti all'esercizio del potere impositivo era così forte che nella percezione della collettività dei sudditi eventuali abusi od arbitri del sovrano (o dei soggetti da questo delegati all'esercizio del potere impositivo) erano avvertiti come atti non censurabili quanto alla validità, ma solo contestabili laddove avessero determinato situazioni di intollerabilità sociale (così da produrre forme di resistenza).

In tale contesto il tributo, in quanto espressione di una situazione di soggezione politica, porta impresso un “marchio di servitù” che inibisce ogni teoria ricostruttiva suscettibile di valorizzare i profili partecipativi o solidaristici connessi alla contribuzione pubblica.

Con la progressiva affermazione dello Stato moderno la portata del potere tributario subisce alcune trasformazioni concettuali relative ad un duplice effetto: in primo luogo l'utilizzo della funzione fiscale come fattore determinante della potenza dello Stato, che vale ad accentuare il rilievo del potere tributario nei rapporti sociali e politici (portando alla formazione di una teoria della “ragione fiscale”); in secondo luogo l'emergere di una tendenza alla contrattazione di tale potere nei rapporti col popolo (o meglio con le forze sociali che intendono rappresentarlo) per il tramite degli organi rappresentativi e parlamentari. Ne consegue una parziale rimediazione della funzione del tributo che però non vale a mitigare il marchio di odiosità di derivazione storica.

A partire dalle rivoluzioni moderne le prestazioni tributarie acquistano un ruolo positivo all'interno dell'organizzazione sociale, perdendo gli elementi di disfavore che ne avevano denotato la secolare storia: il tributo non è più rappresentato come il diritto spettante al sovrano in quanto comproprietario della terra o peggio come l'effetto patrimoniale di una condizione sociale peggiore, ma piuttosto deve qualificarsi come il corrispettivo dei diritti politici; il cittadino è chiamato a partecipare egualmente all'assetto politico del paese con il proprio suffragio ed al fabbisogno economico mediante la propria contribuzione.

La concezione istituzionale della funzione fiscale viene completamente rinnovata: «*il pagamento del tributo è posto come uno dei più alti doveri del cittadino ... l'imposizione non è più guardata come l'attributo della sovranità, ma appare il mezzo necessario perché lo Stato possa prestare i pubblici servizi*»¹⁰. Il tributo viene dunque qualificato come un essenziale strumento di partecipazione del cittadino alla vita sociale e politica.

Corollario naturale di questa impostazione ideologica è una trasformazione sensibile dei principi fondamentali della materia tributaria. «*Essendo titolo dell'imposta la stessa socialità, è vietato il concetto dell'odiosità della tassa. La imposta, come mezzo sociale, rappresenta l'ordine, la giustizia, l'onore della patria*»¹¹.

⁹ VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova 1932, anche in *Opere giuridiche*, Milano 1961, I, 12.

¹⁰ Così VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, cit., 26.

¹¹ MEUCCI, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Torino 1905, 443.

Il potere tributario poggia su un concetto di sovranità profondamente modificato rispetto alla nozione originaria: il prelievo fiscale non è identificato come un valore appartenente alla sfera del sovrano che si pone in contrapposizione netta con l'interesse dei consociati alla difesa della sfera dei valori individuali (ed in specie dei diritti di proprietà e di libertà). La funzione fiscale viene, invece, considerata come elemento costitutivo del bene comune ed elevata al livello degli interessi pubblici fondamentali, essenziali per la conservazione e lo sviluppo della collettività.

8. Dalle finalità di fare cassa alla logica di giustizia sociale

Il potere tributario nella sua originaria conformazione serviva evidentemente per consentire allo Stato (percepito in relazione alla figura individuale e personificata del sovrano) di acquisire le risorse occorrenti per il funzionamento dell'apparato pubblico.

Così nel suo lungo percorso iniziale (dall'antichità allo Stato moderno) il potere in materia fiscale è servito a raccogliere i mezzi, in denaro e talora in natura, da mettere a servizio delle spese statali (in specie quelle militari e dell'apparato amministrativo, ma anche qualche intervento sulle opere pubbliche e sulle infrastrutture materiali). In specie, proprio la spesa pubblica e l'esigenza di raccogliere risorse fiscali da mettere al servizio dello Stato sono stati individuati quali fattori determinanti per il superamento del feudalesimo ed il consolidamento dello Stato moderno.

L'obiettivo primario della funzione fiscale è così enucleabile nel semplice concetto di "fare cassa" (volendo semplificare con tale formula l'acquisizione di risorse dai membri della comunità da destinare alle finalità della spesa pubblica).

Con le rivoluzioni moderne il tributo ha trasformato la sua funzione, collegandosi ad un processo di sviluppo sociale della comunità. La prestazione fiscale è diventata il contributo del cittadino al progresso della comunità di appartenenza.

In tale contesto l'obiettivo della funzione fiscale non è più solo rispondente alle finalità di "fare cassa" (che mantiene comunque un ruolo rilevante rispetto alle esigenze di sopravvivenza e sviluppo della comunità), ma anche a quelle di una redistribuzione dei carichi fiscali secondo equità. Tale finalità redistributiva si è a sua volta evoluta in relazione al percorso del concetto di giustizia sociale, passando da una logica di eguaglianza formale dei cittadini di fronte alla legge ad una logica di eguaglianza sostanziale.

Ne è derivato il collegamento stretto, forse indissolubile, del potere tributario alla giustizia sociale. Nelle comunità democratiche moderne, infatti, la funzione fiscale va considerata come un fondamentale strumento di redistribuzione della ricchezza tra i consociati. Non a caso, la maggior parte delle concezioni di giustizia sociale e di bene comune non sembrano potere prescindere da valutazioni in ordine alla giustizia fiscale (ed alle conseguenti teorie sulla ripartizione dei tributi tra i consociati).

Il potere tributario si connota così come una macro-struttura assiologica che trae dalla matrice comunitaria l'impulso ad affermarsi quale regola di conformazione del sistema dei tributi, idoneo a legittimare prescrizioni normative che possono ridurre la sfera di autonomia patrimoniale e di libertà dei singoli consociati. Il potere tributario viene profondamente innervato dalla finalità collettiva di perseguire il bene comune, secondo la determina-

zione non più auto-referenziale del sovrano e dell'oligarchia dominante, bensì stabilita in base al consenso parlamentare rappresentativo di una volontà popolare diffusa.

9. L'evoluzione della situazione del contribuente: dallo stato di soggezione al silenzioso adempimento di un obbligo legale

Parallelamente al ripensamento del ruolo del potere tributario nelle società democratiche è cambiata anche la posizione individuale del cittadino di fronte allo Stato.

Dall'originario stato di soggezione, nel quale il contribuente è considerato come un mero sottoposto al potere dello Stato (al massimo fornito di una facoltà di resistenza di fronte ad episodi di oppressione fiscale), si è passati ad una posizione intermedia delle società liberali, in cui l'adempimento della prestazione tributaria è considerato alla stregua di un obbligo sociale del cittadino per permettere il funzionamento della comunità a cui appartiene ed in cui egli lavora, prospera e sviluppa il proprio benessere.

Nelle attuali società democratiche il cittadino che paga le imposte si sottomette ad un potere impersonale che risponde ad un valore astratto della società (il bene comune). Come si è avuto modo di rilevare, tale bene comune non è il risultato di un autonomo processo di enucleazione all'interno della comunità nazionale secondo valutazioni e scelte autodeterminate, bensì è il prodotto della concorrenza sui mercati internazionali e dell'opera di agenti esterni (*lobbies*, multinazionali, *élites* economiche).

Lo Stato contemporaneo che deve recuperare risorse è così costretto a richiedere prestazioni fiscali in relazione ai fattori produttivi radicati sul territorio (ed in particolare a lavoro dipendente e beni immobili) e ridurre (o rinunciare) alla pretesa tributaria su altri fattori più mobili (in specie capitale e profitto).

Ne consegue che il potere tributario dello Stato democratico contemporaneo è un riflesso di tali scelte eteronome, quasi sempre recessive rispetto alle dinamiche del mercato.

Troppo spesso l'obbligo fiscale perde la connessione con valori positivi che riguardano la dimensione individuale del contribuente e si ricollega ad un'entità astratta (lo Stato) che esercita il potere per ragioni fondamentalmente di equilibrio finanziario (temi su cui si tornerà ripetutamente in seguito).

In tale contesto la sfera individuale che si confronta col potere tributario è sottoposta ad un processo di destrutturazione, venendo ridotta a mero punto di riferimento astratto dell'azione statale, ma in sostanza perdendo una concreta relazione con il potere pubblico e configurandosi quale mera ubbidienza alla legge.

La soggezione del cittadino al potere tributario rimane assoluta e senza limiti, ed è rimessa alla condizione che tale potere venga esercitato nel rispetto della legalità, sul presupposto astratto che la determinazione dello Stato sia espressione del volere collettivo e funzionale al bene comune.

Ne deriva una situazione di silenziosa sottomissione del contribuente allo Stato.

10. Il ruolo delle oligarchie dominanti nell'esercizio del potere tributario e gli effetti sulla diseguaglianza sociale

Uno dei tratti ricorrenti che hanno denotato l'esercizio del potere tributario nel corso del tempo è chiaramente ravvisabile nel ruolo determinante svolto dalle oligarchie dominanti (e quindi dai vertici militari, dall'aristocrazia terriera e dal clero). Invero la funzione fiscale, pur essendo un attributo qualificante della sovranità ed essendo pertanto rimessa alla determinazione volitiva del sovrano, è realizzata in concreto attraverso il contributo dei poteri forti presenti nella società quali sono espressi dalle classi dominanti. È consolidato infatti il principio secondo cui «*la lotta fiscale è la più antica forma di lotta di classe*»¹².

Il più evidente derivato di questa connotazione oligarchica del potere tributaria riguarda la produzione continua di diseguaglianze sociali: invero, la gestione della funzione fiscale da parte della classe dominante ha determinato costantemente immunità e privilegi per gli appartenenti alle categorie forti e, di converso, una diffusione dell'obbligo tributario alle categorie deboli. Non a caso, come ricordato in precedenza, proprio questa discriminazione ha fornito la base della connotazione del tributo come strumento "odioso" di differenziazione sociale tra dominanti e dominati.

In particolare, per un lungo periodo di tempo che va dall'antichità allo Stato moderno, il potere tributario è stato condizionato dall'influenza dell'oligarchia dominante:

- innanzitutto, l'emanazione dell'atto di autorità da parte del sovrano è negoziata con la classe dominante in ragione del principio per cui il "potere di richiedere" presuppone "il consenso di chi paga";

- la formazione dell'atto di autorità sul piano tecnico (come standard di comportamento e quindi come regola giuridica) dipende dal fondamentale contributo dei notabili, categoria di antichissima estrazione, che permette di applicare il diritto sacro e/o consuetudinario attraverso la propria conoscenza e sagesza;

- l'attuazione del potere tributario presuppone l'adesione della classe dominante, la quale influenza i sudditi sul territorio grazie al prestigio di ceto ed alla propria forza (anche militare);

- la stessa legittimazione del comando formulato dal sovrano e della necessità di una obbedienza dei sudditi è avallata dall'oligarchia dominante attraverso il controllo delle forme di costruzione dell'immaginario collettivo (e dunque attraverso la gestione della mitologia di gruppo).

In tale lungo periodo la struttura del potere tributario deriva pertanto dalla relazione del potere con l'apparato dell'oligarchia dominante. In sostanza, i modi e le tecniche di esercizio del potere tributario non rappresentano un estemporaneo atto solitario della persona che detiene la sovranità, ma costituiscono il sotto-prodotto di una gestione svolta dalla minoranza dominante. «*La posizione dominante del gruppo di persone appartenenti a quella formazione di potere nei confronti delle masse "dominate" poggia in effetti su*

¹² È la nota formula espressa da Karl Marx, riportata da O'CONNOR, *La crisi fiscale dello Stato*, New York 1973, trad. ital. Torino 1982, 227.

*quelle che è stata definita la “superiorità del piccolo numero” – ossia sul fatto che esiste la possibilità per la minoranza dominante di intendersi molto rapidamente, di instaurare a piacere e di condurre in maniera pianificata un agire sociale razionalmente ordinato per il proprio mantenimento nella posizione di partenza»*¹³.

Coerentemente, l'oligarchia dominante formula l'atto autoritativo in modo da escludere i propri membri dal dovere di obbedienza fiscale, attraverso una serie estesa di immunità e privilegi tributari. Quando essa è chiamata a contribuire al tesoro pubblico (come avviene sia nell'antichità sia nel medioevo) tale prestazione assume i tratti della liberalità (del dono) e non della obbligazione ad un potere superiore, proprio per indicare la struttura paritetica della relazione di dominio.

L'oligarchia dominante appare così un fattore condizionante per il potere tributario, al pari di quanto avviene per ogni facoltà essenziale della sovranità al fine della definizione dell'ordine sociale; e costituisce un fattore di produzione delle diseguaglianze in ragione della configurazione rigidamente gerarchica della società.

Con l'avvento del capitalismo e la successiva trasformazione dello Stato si assiste ad una chiara modificazione delle relazioni di dominio dovute alla contemporanea evaporazione della figura personale del “principe” e dell'oligarchia dominante dell'*Ancien regime*; il ruolo dominante è assunto dalla burocrazia all'interno dello Stato titolare di una sovranità impersonale, astrattamente riferita al popolo. La scala di comando della sovranità è riferita all'apparato amministrativo dello Stato, a sua volta espressione delle classi detentrici del primato economico (e dunque proprietarie del capitale), che opera per regolare le condotte sociali secondo il modello di ordine coerente coi postulati del capitalismo. «*La burocratizzazione è lo specifico mezzo per trasformare un agire di comunità in un agire sociale razionalmente ordinato*»¹⁴.

Il potere tributario viene gestito da questo apparato amministrativo nelle sue varie fasi (dalla formazione dell'atto di autorità alla esecuzione concreta presso i contribuenti). Il sistema dei valori collettivi espresso dalla borghesia capitalistica che innerva la dinamica della funzione fiscale è curato dai funzionari dell'apparato, la cui lealtà è riservata ad una sovranità impersonale e quindi ad un bene collettivo quale raccontato e metabolizzato dall'oligarchia che ha permesso la loro assunzione nella scala gerarchica dell'amministrazione. Comincia ad emergere una tendenza della fiscalità verso forme di eguaglianza: i sudditi/contribuenti devono la loro obbedienza in modo eguale tra di loro nei confronti dello Stato e del suo apparato burocratico. Si giunge così al «*livellamento dei dominati di fronte al gruppo dominante organizzato burocraticamente*»¹⁵.

La tendenza all'eguaglianza si completa con la formazione dello Stato sociale laddove si consolida il convincimento di perseguire un benessere generale attraverso l'intervento pubblico: l'oligarchia dominante, espressione della classe che detiene il capitale industriale e finanziario, promuove un processo di trasformazione sociale volto all'incremento delle capacità individuali e collettive, così che il benessere personale coincide con l'attitudine al consumo ed all'investimento. Il potere tributario occorre per accompagnare il progetto

¹³ Cfr. WEBER, *Sociologia del potere*, Tubingen 1922, trad. ital. Milano 2014, 26.

¹⁴ Cfr. WEBER, *Sociologia del potere*, cit., 74.

¹⁵ Cfr. WEBER, *Sociologia del potere*, cit., 71.

del *Welfare state* impone uno sviluppo del prelievo fiscale a cui serve un diverso modello di distribuzione degli oneri tra i consociati. Si va così formando un concetto di eguaglianza tributaria che rimuove le tradizionali immunità e privilegi e coinvolge in modo ampio ed indistinto i cittadini rispetto al dovere fiscale. Anche in questo caso, la visione del mondo e le aspirazioni dell'oligarchia dominante influenzano il modello del vivere insieme e le strutture con cui si attua il potere tributario.

Negli ultimi anni, con la diffusione della globalizzazione dei mercati e la conseguente erosione della sovranità politica degli Stati democratici, si assiste ad un'ulteriore trasformazione della oligarchia dominante: il management delle multinazionali interviene *de facto* nei processi decisionali e nei modi di esercizio del potere tributario (attraverso la forza e la mobilità del capitale) e si pone pertanto come potere concorrente con quello ormai tradizionale della burocrazia amministrativa. La minoranza che decide circa la funzione fiscale è così ripartita tra questi due poteri – burocrazia dello Stato e management delle imprese – secondo logiche di convenienza e compromessi istituzionali volta per volta ricercati. Si tratta di una dinamica del potere che accantona la borghesia tradizionale capitalistica svuotandola di doveri e responsabilità. In specie tale dinamica del potere fiscale si avverte nella relazione tra entrate fiscali e spese sociali, laddove i gruppi di interesse realizzano pressioni decisive per la allocazione delle risorse pubbliche secondo le rappresentazioni di multinazionali ed altri centri di dominio politico ed economico.

La traiettoria del potere tributario appare così espressione di un itinerario storico deciso dall'oligarchia dominante. Forme e contenuti della fiscalità sono il prodotto della visione del mondo, dell'idea di vivere insieme formulata dalle classi agiate, al pari di quanto avviene per gli attributi decisivi della sovranità. Le relazioni di dominio ed i caratteri differenziali tra i membri della comunità – e quindi la diseguaglianza economica e sociale – che conseguono all'esercizio del potere tributario non sono un dato casuale, bensì il corollario del *Logos* perpetrato dall'oligarchia dominante. «*Di solito le classi dominanti cercano o di occultare oppure di giustificare e razionalizzare ideologicamente lo sfruttamento fiscale*»¹⁶.

La dimensione dell'oligarchia dominante rappresenta la vera architrave su cui poggia il potere tributario, assumendo i caratteri del nucleo fondante dell'ordine sociale. Può così concordarsi con la nota affermazione secondo cui «*la tassazione riflette le ideologie dei gruppi di interesse*»¹⁷.

11. Potere tributario e diritto fiscale: una relazione dialettica che si trasforma nel corso dell'evoluzione storica

Anche nell'esperienza storica del fenomeno fiscale può ravvedersi una tipica espressione della relazione dialettica tra diritto e potere, e cioè l'alternanza del primato dell'uno o dell'altro.

¹⁶ O'CONNOR, *La crisi fiscale dello Stato*, cit., 228.

¹⁷ Vedi EISENSTEIN, *The ideologies of taxation*, New York 1961.