

**Etica dell'imposta e rapporti "Fisco-contribuenti": l'attualità nelle suggestioni delle opere di Caravaggio e dei pittori fiamminghi. Uno studio di "Law and Literature".**

*The ethical foundation of the tax obligation and the relationship between tax collectors and taxpayers: modernity in Caravaggio's and Flemish painter's masterpieces. A study in "Law and Literature".*

di Adriana Salvati – 30 aprile 2021

#### **Abstract**

Il saggio si concentra sulla Vocazione di San Matteo di Caravaggio per analizzare le originarie relazioni tra "esattori" e contribuenti, con l'obiettivo di elaborare una ricostruzione critica del fondamento etico dell'obbligazione tributaria. L'opera di Caravaggio riproduce e aggiorna il diffuso sentimento di avversione contro gli "esattori", rappresentando la sfiducia dei contribuenti verso il Fisco. Per contrastare in modo effettivo l'evasione fiscale deve essere riscoperto il fondamento etico dell'obbligazione tributaria e affermato un dovere di lealtà anche da parte dei funzionari dell'amministrazione finanziaria.

**Parole chiave:** Caravaggio, Vocazione di San Matteo, peccatori, esattori, tasse, sfiducia dei contribuenti

#### **Abstract**

*The paper focuses on the Vocation of St. Matteo by Caravaggio to analyse original relationship between tax collectors and taxpayers, with the purpose to elaborate a critical point of view about the ethical foundation of the tax obligation. This picture reproduces and updates the diffused feeling of aversion against tax collectors, representing the contributor's distrust toward Revenue. To effectively combat evasion an ethical foundation of the tax obligation must be posed as well as and loyalty obligations also for officials of the financial administration.*

**Keywords:** Caravaggio, Vocation of St. Matteo, Sinners, Tax collectors, Taxes, Distrust

**SOMMARIO:** **1.** L'arte, il diritto e i mutamenti sociali - **2.** Il peccato di San Matteo - **3.** La rappresentazione negativa di Caravaggio e dei fiamminghi - **4.** Date a Cesare quel che è di Cesare. Il peccato e le imposte - **5.** Etica dell'imposta. I peccati dei funzionari e i danni dei contribuenti - **6.** Etica del funzionario e protezione dei diritti del contribuente.

1. L'analisi di un capolavoro del Caravaggio, finalizzata alla comprensione del rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria, è forse un esperimento audace, ma trae fondamento da un filone di pensiero secondo cui il diritto deve essere considerato come parte integrante di un "sistema" culturale, cui il giurista si apre e cui necessariamente deve fare riferimento per attribuire un significato al fondamento stesso degli istituti, delle regole e delle norme connesse a tale sistema<sup>1</sup>.

L'accostamento tra diritto, letteratura e arte consente al giurista di acquisire la consapevolezza della natura culturale del diritto stesso e l'interazione dei diversi modelli ha lo scopo di introdurre nuovi strumenti di analisi e di comprensione degli istituti<sup>2</sup>: arte e diritto costituiscono manifestazioni della stessa coscienza collettiva, che si esprime attraverso la prima, e si formalizza nel secondo. In particolare, gli istituti del diritto tributario possono essere meglio interpretati con un'analisi del contesto simbolico da cui sono emerse le norme; del fondamento anche etico delle norme impositive quali strumento per la realizzazione dei valori della libertà, dignità, uguaglianza e solidarietà; degli effetti sociali determinati dall'applicazione delle leggi e sovente rappresentati in opere d'arte.

Attraverso la letteratura e l'arte, è possibile superare le difficoltà del linguaggio giuridico e della "naturale oscurità del diritto", la cui origine è strettamente connessa alla complessità della realtà sociale che il diritto è chiamato a regolare, oltre che alla sacralità della materia<sup>3</sup>. Inoltre, le connessioni tra questi diversi universi consentono di mutare l'approccio stesso allo studio del diritto, inteso come sistema di valori, superandone così l'eccessivo tecnicismo. E questo perché il diritto è esso stesso un'arte che interagisce con altre arti: l'arte di dare forma al sociale<sup>4</sup>.

Non vi è dubbio che tale analisi incontri variegate difficoltà a seconda dell'opera d'arte considerata e che, se si analizza un quadro come specchio del mutamento sociale tradotto nel linguaggio giuridico, le complessità aumentano in ragione del fatto che un quadro è un'immagine e, in quanto tale, è in parte sviante perché produce illusioni.

L'immagine non è tale per natura, perché artificiosamente costruita in modo da produrre una dimensione inesistente dell'originale ritratto, anche solo per il semplice fatto di raffigurare un mondo tridimensionale su un piano bidimensionale e in scala ridotta. L'atto di raffigurare è infatti un modo per creare un'altra realtà: "*questa non è una pipa*", scriveva René Magritte sotto l'immagine molto realistica di una pipa. E

---

1 D'AMATO A., *La letteratura e la vita del diritto*, Milano, 1936.

2 BOYD WHITE J., *The Legal Imagination. Studies in the Nature of the Legal Thought and Expression*, Boston, 1973, secondo cui il diritto deve essere considerato parte integrante di un "sistema" cui il giurista deve fare continuo riferimento per attribuire un significato alle parole con cui opera.

3 LEALI G., *Fenomenologia del giuridichese*, in *ISLL Papers. The Online Collection of the Italian Society for Law and Literature*, Vol. 10/2017, ci ricorda che l'autorevolezza della norma è misurata anche dal registro del linguaggio che la esprime: è Cicerone a spiegare al fratello Quinto che lo stile delle leggi non può essere arcaico e oscuro come quello delle dodici Tavole, ma, allo stesso tempo non può coincidere con quello del linguaggio comune, dal quale deve differenziarsi elevandosi.

4 ALFIERI L. - MITTICA M.P., *La vita nelle forme: Il diritto e le altre arti*, Atti del VI Convegno Nazionale ISLL, Urbino 3-4 luglio 2014, in *ISLL Papers. The Online Collection of the Italian Society for Law and Literature*, Vol. 7/2014.

lo stesso Magritte spiegava: *“la famosa pipa...? Sono stato rimproverato abbastanza in merito. Tuttavia, la si può riempire? No, non è vero, è solo una rappresentazione: se avessi scritto sotto il mio quadro: «Questa è una pipa», avrei mentito”*.

Eppure, l'arte non può che avere come punto di riferimento la realtà stessa e la realtà va oltre ogni pensiero ed è sorgente di ispirazione per l'artista. Nell'atto primo dell'Amleto, Amleto confida all'amico Orazio che la realtà è ricchissima, che supera ogni fantasia e ogni possibilità di speculazione umana: *“ci sono più cose in cielo e in terra, Orazio, di quante se ne sognano nella tua filosofia”*.

L'espressione artistica è forse il modo più significativo con cui, nel corso dei millenni, la varietà delle culture umane si è posta in relazione con la natura, con il reale fenomenico. In questo senso si può parlare di sociologia dell'arte riferendosi non solo all'influsso che procede dalla società e trova la sua espressione nell'arte, ma anche all'influsso che procede dall'arte ed è rivolto alla società e quindi al diritto.

L'arte è tanto un prodotto quanto uno strumento di cambiamento del sociale, mutando insieme alla società<sup>5</sup>. E tanto vale per le opere d'arte in generale e per l'opera pittorica in particolare.

Si verificano continui scambi e interrelazioni tra l'artista e la realtà, tra il mondo dell'artista e il divenire della realtà, sicché l'opera d'arte si adatta ai mutamenti sociali e talvolta suggerisce nuove regole.

È lapalissiano affermare che la “percezione della realtà” in un'opera d'arte è influenzata da diversi fattori, e soprattutto dal carattere innato dell'osservatore e dalla sua esperienza personale, e che la realtà e la sua percezione non corrispondono: l'arte mette in discussione la nostra percezione della realtà, raffrontando quella ontologica e quella immaginaria, sia di chi ha prodotto l'opera sia di chi la osserva.

L'opera d'arte pittorica ha proprietà che le consentono di relazionarsi ad infinite singolarità per le sue forme e colori e modalità operative; il quadro sa proteggere gli elementi riflessivi posti al suo interno, ma contemporaneamente lascia al fruitore la possibilità di svelare, far emergere o sviluppare significati. In questo senso, l'opera rappresenta la realtà rivelata e quella nascosta: *“l'arte non riproduce ciò che è visibile, ma rende visibile ciò che non sempre lo è”*, diceva Paul Klee.

Il tempo lascia campo libero alla dinamicità del divenire dell'opera, che si colloca in una dimensione indefinita e può essere una chiave di lettura dei diversi fenomeni storico – sociali<sup>6</sup>. L'immagine richiama la storia e il suo divenire nell'interpretazione soggettiva, informandoci sulla realtà di ieri e di oggi: la stessa realtà che il diritto interpreta e regola.

Accade così che un'opera d'arte ci racconti una realtà storica e contemporaneamente ci parli anche della realtà odierna, svelando arcaiche origini di relazioni sociali e, nel medesimo tempo, i mutamenti che tali relazioni hanno subito o subiranno.

<sup>5</sup> BORDONI C., *Introduzione alla sociologia dell'arte*, Napoli, 2008, 175 ss.

<sup>6</sup> TANFOGLIO A., *Filosofia dell'arte: rappresentazione e società*, Tricase (LE), 2016, *passim*, sostiene che, anche se la realtà è una complessità che nessuna imitazione sa riuscire a riprodurre, nella manifestazione del reale si trova l'essenza dell'intelligibile ed è proprio con la mediazione dell'arte che la realtà e il tempo acquisiscono la propria dimensione.

Questo è il caso della Vocazione di San Matteo, che esprime perfettamente la realtà del tempo rappresentato nel quadro, quella del tempo dell'autore e la realtà odierna.

2. La Vocazione di San Matteo è un quadro dipinto da Caravaggio intorno al 1599 per la chiesa di San Luigi dei Francesi: è parte di un gruppo di tre quadri e raffigura l'episodio evangelico in cui Matteo, esattore delle tasse, si converte e abbandona tutto, compreso il suo lavoro, per seguire Gesù.

Ad un primo livello esegetico, è necessario comprendere la storia narrata tramite le immagini del dipinto. Il Vangelo dello stesso Matteo ci racconta che: *“Gesù vide un uomo, chiamato Matteo, seduto al banco delle imposte, e gli disse: «seguimi». Ed egli si alzò e lo seguì. Mentre sedeva a tavola nella casa, sopraggiunsero molti pubblicani e peccatori e se ne stavano a tavola con Gesù e con i suoi discepoli. Vedendo ciò, i farisei dicevano ai suoi discepoli: «come mai il vostro maestro mangia insieme ai pubblicani e ai peccatori?». Udito questo, disse: «non sono i sani che hanno bisogno del medico, ma i malati. Andate a imparare che cosa vuol dire: misericordia io voglio e non sacrifici. Io non sono venuto infatti a chiamare i giusti, ma i peccatori»<sup>7</sup>.*

Il racconto evangelico evidenzia, quindi, che Matteo era un pubblicano, che riscuoteva le tasse per incarico dei romani al momento della sua vocazione, e che i pubblicani erano considerati alla stregua dei peccatori.

La questione centrale, per il tributarista che analizza l'episodio raffigurato nel quadro, è naturalmente quella della verifica della possibile identificazione tra peccato e funzione.

Sotto il profilo religioso, il peccato dei pubblicani è principalmente quello dell'impurità e tanto perché il loro lavoro li metteva a contatto con i pagani e con monete aventi immagini e iscrizioni pagane<sup>8</sup>. Le monete derivanti dagli introiti delle imposte, poi, potevano confondersi con quelle derivanti da attività riprovevoli, sicché anche tale aspetto aveva generato nella popolazione la convinzione della natura peccaminosa dell'attività di esazione delle imposte<sup>9</sup>. Anche nei Vangeli, il denaro è considerato un mezzo per indurre al peccato; allontanando l'uomo dallo spirito, lo corrompe: *“in verità vi dico, difficilmente un ricco entrerà nel regno dei cieli. Ve lo ripeto: è più facile che un cammello passi per la cruna di un ago che un ricco entri nel regno dei cieli”<sup>10</sup>.*

---

7 Matteo 9, 9 -13. Nella versione di Luca 5, 27 -32: “dopo questo egli uscì e vide un pubblicano di nome Levi, seduto al banco delle imposte, e gli disse: «seguimi!». Ed egli, lasciando tutto, si alzò e lo seguì. Poi Levi gli preparò un grande banchetto nella sua casa. C'era una folla numerosa di pubblicani e di altra gente, che erano con loro a tavola. I farisei e i loro scribi mormoravano e dicevano ai suoi discepoli: «come mai mangiate e bevete insieme ai pubblicani e ai peccatori?». Gesù rispose loro: «non sono i sani che hanno bisogno del medico, ma i malati; io non sono venuto a chiamare i giusti, ma i peccatori perché si convertano»”.

8 Cfr. BROWN R. E., *Introduzione al Nuovo Testamento*, Brescia, 2001, in particolare 114, ove sottolinea la questione relativa alle monete che avevano l'immagine di divinità pagane.

9 Si veda GRANT R.M., *Cristianesimo primitivo e società*, Torino, 1987; PENNA R., *L'ambiente socio-culturale delle origini cristiane*, Bologna, 1984.

10 Matteo 19, 23 -30. Il rigore sul tema del denaro è attestato anche nel Vecchio Testamento: il Levitico recita: “Se il tuo fratello che è presso di te cade in miseria ed è privo di mezzi, aiutalo, come un forestiero e un inquilino, perché possa vivere presso di te. Non prendere da lui interessi, né utili; ma temi il tuo Dio e fa vivere il fratello presso di te. Non gli presterai il denaro a interesse, né gli darai il vitto ad usura”. Lev. 25, 35 -37.

Sotto il profilo sociopolitico, va considerato che l'appalto dell'esazione dei *vectigalia publica populi* romani era conferito dai censori o dai consoli di Roma ai pubblicani, destinati ad operare nelle varie parti dell'impero secondo le *leges censoriae*. Tali leggi conferivano loro penetranti strumenti di tutela nei confronti di contribuenti inadempienti o responsabili di frode: in particolare, il pubblicano era autorizzato a confiscare i beni del contribuente sottratti con dolo con effetto immediato e a pignorare i beni del debitore, offrendone la restituzione solo a fronte del pagamento di una somma superiore al *vectigal* non pagato<sup>11</sup>. Dietro al pagamento allo Stato di una somma prefissata, gli appaltatori incameravano gli introiti della riscossione divenendo addirittura proprietari dei *commissa* e dei pegni non riscattati<sup>12</sup>.

Nella percezione collettiva, all'avversione verso l'incisività dei poteri cautelari e di riscossione, si aggiungeva quella derivante dall'alterità dello Stato nel cui interesse venivano riscosse le imposte, comparabile a quella che alimenta l'odierna corrente federalista, e dalla sussistenza di un interesse economico personale dell'esattore, oggi ravvisabile nell'interesse al conseguimento dei premi sui volumi accertati e/o riscossi; tutti fattori determinanti l'ostilità manifesta nei confronti della categoria.

In quest'ottica, la chiamata di Matteo è a tutti gli effetti un evento straordinario che incontra le resistenze interne ai seguaci di Gesù ed esterne della comunità, i pregiudizi e le riserve morali degli scribi che equiparavano i pubblicani ai peccatori sotto una medesima categoria, come sembra riconoscere lo stesso Gesù nel paragonarli ai peccatori e ai malati che necessitano del medico.

**3.** Ad un secondo livello esegetico di analisi delle immagini, emerge chiaramente dal quadro di Caravaggio il dissidio tra il peccato e la chiamata alla fede, la cui raffigurazione è espressa tra luci e ombre nella contrapposizione tra il denaro, la spada e la luce che viene dall'alto. Il dipinto non si limita a narrare l'episodio evangelico ma lo arricchisce di connotazioni diverse ed ulteriori, traducendo il racconto nel linguaggio del tempo di Caravaggio; il quadro è infatti una delle prime opere in cui si ambienta un evento sacro al tempo dell'autore, dipingendo con estremo realismo i dettagli, i contorni, le espressioni.

La scena si svolge in un ambiente angusto, tetro, appena rischiarato dalla luce che proviene da una finestra: Matteo è seduto ad un tavolo, con altri quattro esattori, per la conta del denaro. Dall'osservazione dei costumi emerge immediatamente la percezione della modernità della storia narrata dal dipinto, che rappresenta in una medesima scena la realtà al tempo di Gesù e contemporaneamente al tempo di Caravaggio.

Questa duplice visione è chiaramente rinvenibile nell'abbigliamento degli esattori, che indossano tutti vestiti moderni, in uso nel Millecinquecento.

---

11 MAGANZANI L., *Pubblicani e debitori di imposta*, Torino, 2002, 257 ss.; sul tema si veda anche MEROLA G.D., *Autonomia locale governo imperiale. Fiscalità e amministrazione nelle province asiatiche*, Bari, 2001; CIMMA M.R., *Ricerche sulle società di pubblicani*, Milano 1981.

12 Si legge anche in Luca 3, 12-13 che Giovanni Battista aveva ammonito i pubblicani affinché smettessero di riscuotere più di quanto prescritto. Riferisce BROWN R.E., *Introduzione al Nuovo Testamento*, cit. 117 che gli esattori erano considerati avidi e senza scrupoli.

Si può constatare negli abiti e nelle fattezze degli uomini una sorta di evoluzione della figura dell'esattore in una chiave più raffinata, opulenta, che contrasta con la visione dell'esattore seduto al banco dell'episodio evangelico. Nel quadro è il tavolo ad avere la funzione di banco dei debiti, la parete scalcinata è interrotta da una finestra con i vetri impolverati, che non rischiarava l'interno, l'oscurità circonda gli uomini ben vestiti, con le loro monete e una spada al fianco.

È chiaro che i tempi sono cambiati, come sottolineato non solo dal contrasto tra la povertà dell'ambiente e la ricchezza delle figure al tavolo, ma soprattutto dal contrasto tra la modernità delle figure degli esattori e l'antichità delle figure di Cristo e San Pietro, che appaiono fuori dal tempo, con vestiti del tutto diversi, poveri, adeguati al tempo evangelico e non a quello moderno.

Le differenze storiche sono evidenti nel contrasto tra le semplici tuniche, da un lato, e le bluse raffinate, dall'altro; tra i pantaloni attillati, le gambe scoperte e le scarpe degli esattori e i piedi nudi di Gesù e Pietro.

Eppure, nonostante le differenze evidenziate, è altrettanto chiaro nel quadro che gli esattori moderni continuano ad essere peccatori. La luce che illumina la scena proviene da destra, dove si collocano Cristo e Pietro, ed è la sola che si proietta sugli uomini, accende i volti, le mani e i vestiti, lasciando il resto nell'oscurità<sup>13</sup>.

Questo gioco di luci e ombre segna un punto di svolta nel modo in cui Caravaggio illumina le sue opere. Nei quadri precedenti la sua pittura era "chiara" e la luce per lo più diffusa; mentre con quest'opera l'illuminazione della scena diventa direzionale, penetra l'oscurità da diverse angolazioni con violenta intensità drammatica.

Gesù, con la mano tesa, indica Matteo, e Matteo indica se stesso, quasi stupefatto. L'incredulità nel volto sottolinea la distanza tra la scelta del Cristo e la condizione di peccato di chi viene chiamato ad entrare nella luce. Due esattori, pur guardando la scena, sembrano non capirne il significato e gli altri non sollevano neanche la testa, continuando a contare il denaro, restando nell'oscurità. Solo Matteo risponde alla chiamata di Gesù, operando una trasposizione pittorica del concetto di libero arbitrio per cui ognuno sceglie per sé: gli altri scelgono l'indifferenza e restano attratti solo dalle monete.

La vocazione di Matteo comporta non soltanto il perdono delle sue colpe, ma anche una nascita, il passaggio dalla morte alla vita, dall'ombra alla luce: l'esattore era un peccatore, legato al suo denaro ancora con una mano, ma viene chiamato a cambiare vita e si dichiara pronto: la riscossione delle imposte denota avidità, lontananza dalla luce, dall'anima e gli esattori sono peccatori.

Questa chiara visione realistica, contenuta nel quadro, corrisponde perfettamente all'odierna percezione della relazione con l'Autorità tributaria sovraordinata e

---

13 Il quadro è strutturato su due piani paralleli, quello alto occupato solo da una finestra, mentre quello basso dai protagonisti; la mano di Cristo è una citazione della Creazione di Adamo di Michelangelo ed è la prima grande tela in cui Caravaggio immerge la scena in una penombra ritagliata dallo squarcio di luce che proviene da destra, dando direzione di lettura all'opera e facendo emergere i personaggi e i loro particolari. Per una bibliografia essenziale si rinvia a: BERENSON B., *Caravaggio*, Milano, 1994; CALVESI M., *La realtà del Caravaggio*, Torino, 1980; CINOTTI M., *Michelangelo Merisi detto il Caravaggio. Tutte le opere*, Bergamo, 1983; GREGORI M., *Caravaggio*, Milano, 1994.

temibile per i suoi mezzi coercitivi, trasfigurati nella spada dell'esattore al tavolo, e, infine, peccatrice perché depauperava l'individuo per la propria avidità.

L'episodio evangelico, riprodotto nel quadro, travalica il tempo e il contesto sociale, economico e culturale, palesando tematiche che sembrano permeare tutta la storia dell'arte.

L'avversione generalizzata verso le imposte e gli esattori è palesata, ad esempio e senza pretesa di completezza, nelle tele di Quentyn Massys, pittore fiammingo della Scuola di Anversa, vissuto tra la fine del millequattrocento e la metà del millecinquecento: nel quadro "*Gli esattori*", l'artista raffigura gli esattori nell'atto di raccogliere le imposte. I due personaggi sono avvolti nei loro turbanti e rappresentano la corruzione del mondo moderno con il ghigno del volto, la bruttezza delle loro fattezze: sopra di loro pende una forbice che si erge quasi a nuova spada di Damocle e che minaccia di morte i loro possessori. La mano del contabile scrive e pare legalizzare il furto, tant'è che, in alcune versioni dell'opera, è possibile leggere nel taccuino un'ammonizione contro l'avarizia.

Il disprezzo che il pittore riserva a questi "professionisti del denaro" è esplicito nella deformazione fisiognomica e riverbera la tradizionale condanna delle "passioni del denaro" – avarizia e avidità – tipica del pensiero religioso fin dal Medioevo.

Anche Marinus van Reymerswaele, seguace dello stile di Massys, era conosciuto per la sua descrizione di banchieri ed esattori e per il suo realismo quasi ossessivo nella distorsione dei volti avidi dei suoi soggetti. Nel quadro "*L'esattore e sua moglie*", sono rappresentati probabilmente esattori delle imposte, ricchi borghesi nell'atto di verificare con una bilancetta il peso delle monete: l'intensità dello sguardo con cui fissano le monete, le mani rapaci, denotano chiaramente il medesimo biasimo e la medesima avversione verso i soggetti rappresentati, rinvenibile nell'opera di Massys. Le opere d'arte nella storia, quindi, riproducono immutata la percezione negativa della relazione distorta tra esattori delle imposte e contribuenti, narrata nell'episodio evangelico di San Matteo, adattandola al proprio tempo e proiettandola nel nostro.

**4.** Le opere d'arte rappresentano in forme e colori il rapporto di ostilità che intercorre tra contribuente e Amministrazione finanziaria e il sentimento comune, metatemporale, di sfiducia nei confronti dell'esattore delle imposte, considerato avido e peccatore.

Questa percezione collettiva, attualissima, è certamente collegata all'eccessivo carico tributario e al suo tecnicismo esasperato, ma è anche connessa alla diffidenza nella correttezza dell'operato dell'Autorità tributaria, che si avverte estranea, esattamente come l'impero romano per i palestinesi del tempo, alimentando spinte autonomistiche nelle realtà locali. Tuttavia si può ritenere che il quadro di Caravaggio, le tele dei Fiamminghi, l'episodio evangelico, convergano nella disapprovazione etica della persona dell'esattore di imposta, non della sua funzione. È l'avidità, il sopruso, l'uso improprio del ruolo ad alimentare il peccato personale dell'esattore, non la sua relazione con l'adempimento dell'obbligazione tributaria. Non si disserta della correttezza o meno dell'imposta, non è il tributo ad essere peccaminoso. Al centro del

quadro è l'uomo, i suoi lineamenti e la sua raffigurazione, che inducono alla disapprovazione chi lo osserva.

Questa interpretazione sembra coerente con la tradizione cristiana delle origini in cui si ravvisa un radicale rifiuto della disobbedienza civile “*freedom in subordination*”<sup>14</sup>, come riportato in numerose fonti<sup>15</sup>, che induce a ritenere che non vi fosse una qualche forma di avversione verso il pagamento delle imposte nel Cristianesimo delle origini. Anzi, nel precetto “*Date a Cesare quel che è di Cesare*”<sup>16</sup>, piuttosto che il tradizionale riferimento all'autonomia della religione rispetto alla politica, può essere letta una vera e propria esortazione a far fronte all'adempimento dei propri obblighi civili e sociali. In tale esortazione, è implicito il riconoscimento del ruolo fondamentale dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, connesso al reperimento delle risorse essenziali per il funzionamento dello Stato sociale e della spesa pubblica, e che non contrasta in alcun modo con i precetti religiosi.

In quest'ottica, l'affermazione della prevalenza delle ragioni dell'universale, dell'organizzazione statale, sulle ragioni dell'interesse particolare, del cittadino che vorrebbe affrancarsi dai costi della comunità, non è un concetto antitetico rispetto ai valori della religione cristiana. Se si adotta questa prospettiva esegetica, la visione dell'esattore emergente dal quadro di San Matteo non può essere connessa ad un disconoscimento del fondamento etico dell'obbligazione di imposta<sup>17</sup>, fondamento espresso chiaramente dal collegamento tra il principio di capacità contributiva e quello di solidarietà, entrambi sanciti dalla Costituzione.

Il dovere di tutti di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva è espressione del dovere di solidarietà in campo economico politico e sociale, vincolando quindi al bene comune le potenzialità di ogni soggetto che faccia parte di una comunità.

Sotto tale profilo, è evidente che non vi è alcun contrasto tra obbligazione tributaria e visione sociale del Cristianesimo, nel senso che il dovere di solidarietà impone il sacrificio dell'interesse individuale senza una diretta controprestazione ed in vista del perseguimento degli interessi collettivi, che corrisponde al precetto di sfamare gli affamati, vestire i poveri e curare gli ammalati.

Lo strumento fiscale è la leva principale per limare le grandi differenze di fortuna e affermare anche la centralità di una funzione redistributiva: in via di estrema semplificazione, basti pensare alla differenza di valore tra il prezzo di mercato e il prezzo pubblico di beni e servizi essenziali finanziata per il tramite della fiscalità generale, in cui il relativo arricchimento del fruitore è una forma chiara di

---

14 Cfr. PARKINS P., *Taxes in the New Testament*, in *Journal of Religious ethics*, 1984, 182 ss.

15 Per un *excursus* sul tema, per tutti, BARZANÒ A., *Il cristianesimo nell'impero romano da Tiberio a Costantino*, Torino, 2013; SINISCALCO P., *Il cammino di Cristo nell'impero romano*, Roma-Bari, 2009; FILORAMO G. - LUPIERI E. - PRICOCO S., *Storia del Cristianesimo. 1. L'antichità*, Roma-Bari, 2008.

16 Matteo, 22, 15-22; Marco 12, 13-17; Luca 20, 20-26.

17 HEGEL G.W.F., *Scritti di filosofia del diritto*, Bari, 1971, 143, ove si afferma che “*éthos*” sono le “convenzioni” a cui volente o nolente il soggetto si adegua e che non riguarda il soggetto, ma la società o il gruppo sociale a cui il soggetto stesso appartiene. Cfr. anche CONCA MESSINA S., *Profitti del potere*, Roma-Bari, 2016.



redistribuzione a favore di chi non avrebbe i mezzi per farvi fronte<sup>18</sup>.

D'altro canto, è anche vero che il principio di cui all'art. 53 della Costituzione connette il prelievo tributario alla sussistenza di una capacità economica del soggetto passivo, particolarmente qualificata dall'attualità ed effettività delle risorse. Correlato all'artt. 41 e 42 della Costituzione, il medesimo principio tutela l'individuo, debitore di imposta, da qualsiasi tipologia di eccesso di prelievo che si traduca di fatto in forme para-espropriative, condizionando la misura massima dell'imposta.

La capacità contributiva in questo senso costituisce presupposto e limite del potere impositivo, in quanto solo chi abbia capacità contributiva può essere concretamente tenuto a concorrere alla spesa pubblica e la contribuzione non può superare la capacità contributiva espressa dal soggetto. Se il livello impositivo supera i suddetti limiti l'individuo si sente prevaricato e non avverte più il fondamento etico della propria obbligazione. Ciò non di meno, nel rispetto dei limiti che la stessa Costituzione connette al prelievo tributario, l'imposizione si delinea come uno strumento chiave per la precisazione di politiche pubbliche solidali, in linea con i valori cristiani. Sicché non vi è alcun legame tra peccato e imposte, ma potrebbe esservi tra peccatori ed esattori.

**5.** Il quadro di Caravaggio consente, quindi, alcune riflessioni sulle ragioni sottese alla raffigurazione negativa dell'esattore d'imposta e sulle prospettive per una rivoluzione di questo millenario conflitto.

Il superamento della sfiducia nei confronti dell'esattore può realizzarsi, ad avviso di chi scrive, valorizzando i criteri di legalità, imparzialità e buona amministrazione che devono regolare l'agire amministrativo, dotandoli di un contenuto reale e assicurando forme di tutela effettiva per coloro che hanno subito danni in ragione del mancato rispetto di questi ultimi.

Questi principi dovrebbero ritenersi pacifici, immanenti come sono nel nostro sistema che li proclama già a livello costituzionale e li ribadisce con numerose leggi di settore e con codici di condotta, ma di fatto non sono percepiti come concreti dalla collettività<sup>19</sup>.

Il legislatore avverte la necessità di mutare il rapporto che lega Amministrazione e contribuente in chiave di trasparenza, lealtà e collaborazione, come dimostra l'adozione dello Statuto dei diritti del contribuente che avrebbe dovuto operare in questa direzione.

Con lo Statuto si è inteso, infatti, almeno in linea di principio, favorire la partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento, si sono introdotti numerosi istituti volti a garantire la conoscenza preventiva dell'interpretazione

---

18 BARTOLE S. - BIN R., *Commentario breve alla Costituzione italiana*, Padova, sub art. 53.

19 Ci si riferisce al Codice di comportamento dei dipendenti pubblici di cui al D.P.R. n. 62/2013 che definisce gli obblighi di diligenza, lealtà, imparzialità e buona condotta che i pubblici dipendenti sono tenuti ad osservare. Tali doveri di condotta sono estesi anche a tutti i collaboratori o consulenti della Pubblica Amministrazione, inclusi i collaboratori degli uffici di diretta collaborazione delle Autorità politiche. Si veda per tutti, GARGIULO U., *La prestazione lavorativa tra prescrizioni etiche e obblighi contrattuali. Fonti e contraddizioni nella delimitazione dell'area di debito del dipendente pubblico*, in *Lavoro nelle Pubbliche Amministrazioni*, 2014, 16 ss.

amministrativa, quali l'interpello, e nuove Autorità amministrative indipendenti, quali il Garante del contribuente, cui inoltrare segnalazioni che lamentino disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale od irragionevoli. Eppure, ancora oggi, ostano a questo cambiamento di prospettiva nel rapporto Fisco - contribuente, le stesse ragioni che, dal tempo dei Vangeli, alimentano la sfiducia dei contribuenti nell'operato dei funzionari tributari: la concessione di poteri sempre più incisivi e/o invasivi per il recupero del sommerso e la lotta all'evasione; le disparità di trattamento, che hanno reso il sistema tributario sempre più squilibrato, con evidenti differenze distributive tra le diverse categorie di reddito, che soggiacciono anche a differenti modalità di accertamento e riscossione; la percezione di un'alterità dello Stato che sembra ricevere le imposte per sé e non per l'erogazione di servizi indivisibili alla collettività; la sussistenza di meccanismi premiali erogati ai funzionari in ragione del raggiungimento degli obiettivi di budget.

Se da un lato, quindi, si affermano i principi di lealtà e collaborazione tra Amministrazione e contribuente quali cardini del sistema, dall'altro, di fatto, si comprimono tali proclamazioni di principio per esigenze di efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa, cagionando una distorsione nel rapporto tributario, tanto più preoccupante per l'asimmetria delle posizioni contrapposte. Sotto quest'ultimo profilo, in particolare, ha operato l'introduzione dei meccanismi premiali, fissati da Convenzioni triennali tra il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate<sup>20</sup>: l'incentivo all'esercizio dell'azione accertatrice, determinata senz'altro da esigenze di stimolo della "produttività", cagiona inevitabilmente distorsioni nella relazione con il contribuente e questo anche se i premi sono collegati ad una percentuale di incassi derivanti da riscossione a titolo definitivo.

È chiaro che se, con tutti gli aggiustamenti del caso, il funzionario avverte la necessità di accertare per dimostrarsi produttivo nell'ottica generale del raggiungimento degli obiettivi, si trova ad operare in una situazione di conflitto di interesse, intendendosi con questa espressione quella situazione in cui un individuo, nello svolgimento di un'attività di rilievo privato o pubblico, sia tenuto a realizzare un c.d. interesse primario (perché così definito dalle regole dell'attività in questione) che pertiene ad altri e che, per caso, può trovarsi in contrasto con un suo personale interesse (definito secondario)<sup>21</sup>. Da un lato, il funzionario deve realizzare l'interesse all'esercizio dell'azione amministrativa secondo criteri di legalità, ma dall'altro, il volume dell'accertato si ripercuote sugli incentivi da ricevere. E, anche se l'ordinamento non dà rilievo a tale conflitto, sotto il profilo etico lo stesso permane ed inficia la linearità

---

20 Si allude alle Convenzioni redatte ex art. 59, commi 2, 3 e 4, D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300.

21 La definizione è di LALLI A., *Conflitti di interessi nel diritto privato e nel diritto pubblico. Una rassegna*, in *Rivista Trim. Diritto Pubblico*, 2016, 155. L'Autore afferma che in assenza di una consapevolezza diffusa della pericolosità sociale di alcune tipologie di conflitti di interessi, il diritto, nelle società aperte, non riesce a operare in modo risolutivo. Ecco perché si avverte l'esigenza di affiancare al tradizionale approccio costituito da comandi e controlli la promozione di un sentire comune diffuso, di un'etica individuale e collettiva, che non possono essere espressione di verità assolute, come detto, ma del razionale convincimento dell'esigenza di rispetto di limiti all'azione di ciascun individuo affinché tutti possano esercitare i propri diritti, senza pregiudizio di quelli degli altri.

dell'operato del funzionario, incidendo sulla credibilità dell'istituzione e dei suoi rappresentanti, svuotando di contenuti concreti i principi che governano l'agire amministrativo.

Come il pubblicano era condannato al suo tempo dalla collettività perché incassava più di quanto strettamente dovuto a Roma, la percezione di un interesse altera il rapporto tributario minando la fiducia che necessariamente deve legare il contribuente all'Amministrazione finanziaria.

Questa alterazione nel dialogo che dovrebbe improntare il procedimento di accertamento si avverte maggiormente se si analizzano anche gli scarni strumenti di tutela a disposizione del contribuente allorquando subisca danni derivanti dall'illegittimo esercizio dei poteri amministrativi.

Basti pensare che, già in fase di verifica, il contribuente è esposto alla sopportazione dei costi di consulenza e assistenza, non recuperabili in sede giudiziale e, in fase di contenzioso, affronta i costi dell'impugnativa, difficilmente ripagati o completamente reintegrati dall'eventuale condanna alle spese dell'Amministrazione; il ricorrente è soggetto poi all'eventuale riscossione provvisoria in pendenza di giudizio o ai danni derivanti dalla sottoposizione a misure cautelari; all'immagine e a quelli connessi alla chiusura del credito da parte delle banche o all'impedimento all'esercizio dell'attività economica, oltre al danno derivante dalla eventuale condanna penale connesso all'accertamento illegittimo<sup>22</sup>.

Il funzionario dovrebbe quindi svolgere la propria funzione di accertamento con le cautele necessarie e con un costante bilanciamento tra le giuste misure per il recupero delle imposte evase e la tutela dei diritti del contribuente, esposto a penetranti poteri di indagine. E questo soprattutto perché tali diritti, una volta violati, difficilmente sono suscettibili di un efficace risarcimento, atteso che nella relativa azione di danni il contribuente incontra i limiti derivanti dalla diabolicità della prova dell'illecito delineata dall'art. 2043 c.c., che ancora la responsabilità dell'Amministrazione alla sussistenza del dolo e/o della colpa del funzionario. In tale azione, infatti, il contribuente deve provare non solo che il comportamento del funzionario possa essere riferito all'ente, ma anche, e questa è la prova più complessa, l'elemento psicologico del dolo o della colpa di chi ha agito<sup>23</sup>.

La necessità di provare la illiceità dell'atto o del comportamento del funzionario è un ostacolo non lieve all'esercizio dell'azione di risarcimento, atteso che la colpa non può ravvisarsi *in re ipsa* nella illegittimità, ma occorre dimostrare che l'atto stesso o il comportamento, oltre ad essere illegittimo, costituisca anche cattivo esercizio della

---

22 Per una recene rassegna di dottrina e di giurisprudenza sul tema, SALVATI A., *La tutela aquiliana nei confronti dell'amministrazione finanziaria*, Napoli, 2020.

23 La giurisprudenza di legittimità ha da tempo chiarito che, in caso di domanda di risarcimento dei danni proposta nei confronti della Pubblica Amministrazione, al fine di stabilire se la fattispecie concreta integra un'ipotesi di responsabilità extracontrattuale ai sensi dell'art. 2043 c.c. il giudice deve procedere a svolgere le seguenti indagini: a) accertare la sussistenza di un evento dannoso; b) stabilire se il danno sia qualificabile come ingiusto, in relazione alla sua incidenza su un interesse rilevante per l'ordinamento; c) accertare, sotto il profilo causale, se l'evento dannoso sia riferibile ad una condotta della pubblica amministrazione; d) stabilire se l'evento dannoso sia imputabile a dolo o colpa della stessa. Cfr. Cass. civ., 12 febbraio 2021, n. 3630; 9 novembre 2018, n. 28798; 22 novembre 2017, n. 27800; 29 marzo 2004, n. 6199.

funzione amministrativa, contrastando con i principi di imparzialità, correttezza e buon andamento.

Le difficoltà di prova nelle azioni risarcitorie aquiliane esasperano maggiormente l'asimmetria delle posizioni del rapporto tributario a tutto vantaggio dell'Amministrazione finanziaria e, segnatamente, del funzionario che ha mal gestito la fase di accertamento, alimentando la sfiducia diffusa nell'operato amministrativo delineata dalle opere d'arte esaminate.

Come ai tempi di Caravaggio, ancora oggi, il sospetto sul tornaconto personale del funzionario e la mancanza di tutele adeguate del contribuente avvelenano il rapporto tributario, alimentando il fenomeno del sommerso, della sottrazione al circuito virtuoso sotteso all'attuazione dell'obbligazione tributaria.

In sostanza, la mancanza di etica dei rappresentanti dell'Autorità può avere l'effetto di indurre a sua volta la mancanza di etica dei contribuenti nell'adempimento dell'obbligo di imposta, costituendo un alibi ulteriore per sottrarsi al carico impositivo già di per sé avvertito come para espropriativo.

**6.** In conclusione, la modernità della tela di Caravaggio emerge in modo evidente, riuscendo perfettamente a rappresentare problematiche attuali, quali il conflitto esacerbato tra la collettività e i rappresentanti dell'Amministrazione finanziaria o l'estraneità di chi esige le imposte e le amministra, e suggerendo i mutamenti necessari per affrancarsi dal peccato "originale" del pubblicano.

Il superamento dell'identificazione tra funzionari delle imposte e avidi peccatori non può che passare attraverso una più rigorosa etica del funzionario e un più efficace sistema di tutela del contribuente, che potrebbero realizzarsi applicando anche in ambito tributario quella forma di responsabilità di matrice giurisprudenziale, nota soprattutto in ambito amministrativo, come responsabilità da contatto<sup>24</sup>.

Tale forma di responsabilità è coerente con l'obiettivo, essendo fondata sulla constatazione che, nel rapporto tra Amministrazione e cittadino, sia immanente un obbligo per l'Amministrazione di protezione della posizione del cittadino stesso, sicché, accanto al generico dovere della Pubblica Amministrazione di perseguire l'interesse pubblico alla legalità, si configura anche un obbligo accessorio di rispetto o salvaguardia della sfera del soggetto privato dalle conseguenze dannose che questo rapporto può provocare<sup>25</sup>.

Si tratta di un tipo di responsabilità, al confine tra responsabilità contrattuale ed

---

24 L'elaborazione originaria della teoria in esame risale alla dottrina civilistica tedesca dei primi decenni del secolo scorso che ha applicato lo schema dei «rapporti contrattuali di fatto» per spiegare alcune ipotesi contrattuali caratterizzate dalla mancanza di dichiarazioni negoziali, nelle quali la fonte del rapporto obbligatorio è costituita da un comportamento di fatto. Cfr. ANGELICI C., *Rapporti contrattuali di fatto*, in *Enc. giur.*, XXV, Roma, 1991, 1 ss.

25 In ambito amministrativo, l'applicazione della teoria della responsabilità da contatto si fonda sull'esistenza di una specifica relazione tra Amministrazione e privato, preventiva rispetto al fatto o atto produttivo di danno: nello svolgimento dell'attività procedimentale, si viene a creare una relazione tra Amministrazione e privato intesa come contatto sociale qualificato, dalla quale nasce un obbligo per l'Amministrazione di salvaguardia della posizione del privato stesso dalle conseguenze dannose che questo rapporto può provocare: di recente Cass. civ., 22 novembre 2019, n. 30502; 26 luglio 2019, n. 20285 e 25 luglio 2018, n. 19775.

extracontrattuale, che, nel valorizzare gli obblighi di comportamento del funzionario, strettamente legati al rispetto delle regole, e di protezione della sfera giuridica della controparte, sottintende una nozione oggettiva di colpa amministrativa, senza ulteriori oneri probatori a carico del contribuente, comportando di per sé un obbligo di risarcimento del danno provocato dalla violazione di tali obblighi<sup>26</sup>.

L'applicazione di questa forma di responsabilità nel rapporto tributario, connessa alla valorizzazione degli obblighi di correttezza dell'agire del funzionario, può indurre un significativo mutamento nella relazione tra Amministrazione e contribuente, ponendo l'accento sull'obiettivo affidamento del contribuente che entra in contatto con l'Amministrazione, soddisfacendo all'esigenza di oggettivare la colpa e di dare un contenuto sanzionatorio alla violazione degli obblighi che governano l'agire amministrativo.

In quest'ottica, è auspicabile che vengano rimeditati i meccanismi di incentivo alla "produzione di accertamenti" per favorire invece la legalità e imparzialità dell'azione amministrativa e una nuova relazione tra esattori e contribuenti improntata a reciproca fiducia, che consenta di recuperare quella funzione vitale delle imposte connessa al reperimento delle risorse fondamentali per il funzionamento dello Stato sociale e il finanziamento della spesa pubblica.

---

<sup>26</sup> In questi termini, la nota sentenza del Consiglio di Stato, sez. V, 6 agosto 2001, n. 4239, FI, 2002, III, c.1.