

Andrea Carinci – Thomas Tassani

# Manuale di diritto tributario

Con Codice tributario e test di autovalutazione online

---

SESTA EDIZIONE - 2023



**Giappichelli**



---

## INTRODUZIONE

L'idea da cui nasce questo volume è di mettere a frutto le esperienze didattiche, scientifiche e professionali maturate negli anni, per creare un manuale in grado di spiegare il diritto tributario agli studenti universitari, ma anche a tutti coloro che, a vario titolo, hanno interesse ad approfondire i diversi istituti.

Nell'approccio alla materia, si è cercato di considerare il complesso normativo non solo per come dovrebbe essere, alla luce delle regole costituzionali e dei principi, ma anche per come in concreto si atteggia, grazie all'apporto del c.d. diritto vivente.

Non è stato un percorso facile e sono state necessarie alcune scelte di fondo.

Da un lato, si è tentato di evitare tecnicismi e profili di estremo dettaglio, cercando di offrire una comprensione sistematica dell'inevitabile complessità e varietà della materia.

Dall'altro, vi è stata la scelta, quasi rivoluzionaria, di abbandonare ricostruzioni teoriche che appaiono ormai anacronistiche, almeno nella misura in cui non risultano più idonee a spiegare né giustificare l'attuale dimensione dell'ordinamento fiscale.

L'attenzione è principalmente incentrata sui caratteri fondanti e sui profili dinamici del fenomeno fiscale, ossia sull'attuazione del prelievo nelle sue molteplici manifestazioni, al tempo stesso delineando la struttura dei principali tributi congiuntamente all'esame del rapporto tributario.

Si è superata, così, la tradizionale (almeno per i manuali di diritto tributario) distinzione tra parte generale e parte speciale, a beneficio di una (riteniamo) più efficace visione unitaria e complessiva.

L'intento, certamente ambizioso, è quello di semplificare la complessità, senza però rinunciare all'approfondimento, in modo da fornir-

re gli strumenti necessari per comprendere il [ed operare nel] diritto tributario.

Abbiamo, inoltre, sperimentato nuove modalità “comunicative” per tentare di facilitare il procedimento di apprendimento e consentire allo studente di valutare il proprio livello di comprensione, pagina dopo pagina. Per questo, nel Manuale sono presenti tavole sinottiche, mappe concettuali, casi, schemi, un glossario, la possibilità di accedere a test *on-line* di autovalutazione.

Per come è stato pensato, il Manuale è destinato ad essere, anno dopo anno, modificato ed aggiornato, non soltanto per dare conto delle evoluzioni legislative, ma anche per accogliere tutti gli spunti che nascono, continuamente, dal confronto con gli studenti e con i colleghi, dalle esperienze applicative, dalle riflessioni scientifiche.

Non solo. Chiunque volesse fornire suggerimenti e consigli, ma anche segnalare errori o contestare alcune nostre scelte, può farlo scrivendo a: *andrea.carinci@unibo.it* o *thomas.tassani@unibo.it*. Tutti i contributi saranno ben accetti, nello spirito di quel confronto aperto e libero che caratterizza la vita universitaria.

Per tutti questi motivi, ogni edizione del Manuale sarà diversa dalla precedente e, auspicabilmente, migliore.

Bologna, giugno 2023

Gli Autori

## GRAMMATICA TRIBUTARIA

SOMMARIO: 1. Diritto tributario e concetto di tributo. – 1.1. Il tributo quale entrata pubblica. – 1.2. Il tributo quale obbligazione pecuniaria. – 1.3. Il concetto di tributo. – 2. Le tipologie di tributi: imposte e tasse. – 3. Tributi e destinazione finanziaria. I tributi di scopo. – 4. La struttura normativa del tributo. – 4.1. Fattispecie sostanziale. – 4.2. Fattispecie procedimentale. – 4.3. Norme sanzionatorie e processuali. – 5. L'interpretazione della norma tributaria. – 6. I soggetti dell'interpretazione giuridica tributaria. – 6.1. Il legislatore e le norme di "interpretazione autentica". – 6.2. La giurisprudenza. – 6.3. La prassi amministrativa. – 6.4. L'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria rivolta al caso concreto: gli interpelli (rinvio). – 7. Elusione della norma tributaria ed evasione fiscale. – 8. Applicazione della norma tributaria e incertezza giuridica.

### 1. Diritto tributario e concetto di tributo

**Il diritto tributario è quella branca giuridica che ha ad oggetto l'istituzione e la disciplina dei tributi.** Non esistendo una definizione normativa di tributo, risulta necessario affermarne i caratteri distintivi alla luce delle prevalenti ricostruzioni teoriche, basate sui principi fondamentali dell'ordinamento. In questo modo, è altresì possibile fissare i confini e le basi strutturali della materia.

#### 1.1. *Il tributo quale entrata pubblica*

Il tributo è un'**entrata pubblica**, ossia una risorsa che affluisce allo Stato ed agli altri enti territoriali con la funzione tipica di far fronte al relativo fabbisogno finanziario. Si tratta di un'entrata di carattere **ordi-**

nario, tendenzialmente **stabile e prevedibile**, oltre che **definitivamente acquisita**.

Varie sono le **tipologie di entrate pubbliche**.

**Si usa distinguere tra entrate di diritto privato e di diritto pubblico:** le prime derivano dallo svolgimento, diretto o indiretto, di attività economiche e dalla gestione del patrimonio dell'ente pubblico; le seconde derivano dall'esercizio di poteri autoritativi. I tributi rientrano in questa seconda categoria, che comprende anche le espropriazioni, le sanzioni pecuniarie ed altre entrate coattive di natura non tributaria.

Vi sono poi entrate pubbliche non definitivamente acquisite e quindi provvisorie, quali quelle derivanti da rapporti di finanziamento (es. emissione dei titoli del debito pubblico) a cui si riconnettono specifiche spese per l'ente, sotto forma di interessi passivi. Si tratta di entrate di natura normalmente privatistica, anche se sono ammissibili i "prestiti forzosi", aventi natura coattiva.

Per la particolare importanza che le entrate tributarie assumono, a livello sia strutturale/normativo sia finanziario, nell'ambito del più ampio *genus* delle entrate pubbliche, è possibile affermare che la presenza di un efficiente **sistema tributario è condizione imprescindibile per la sostenibilità delle attività e delle funzioni** pubbliche, per lo stesso funzionamento dello Stato e, in generale, dell'ente territoriale.

Questa osservazione acquista uno specifico connotato giuridico, tanto da condurre la Corte Costituzionale ad elaborare il concetto di "**interesse fiscale**", individuato quale interesse collettivo all'acquisizione delle risorse tributarie e quale principio e valore primario dell'ordinamento.

Vi è un fondamentale aspetto da considerare nella dimensione del tributo quale entrata pubblica, ossia il rapporto tra **prelievo tributario e diritti costituzionali**, soprattutto (ma non solo) quelli **sociali**. È stato efficacemente affermato che i tributi rappresentano il "costo dei diritti" (espressione di *Holmes e Sunstein*), facendosi riferimento all'inscindibile legame esistente tra il prelievo tributario e la spesa che sostiene l'intervento pubblico finalizzato a dare attuazione ai diritti, di rilevanza costituzionale, dei consociati.

Attraverso i tributi, l'ente pubblico è in grado di garantire la **sostenibilità finanziaria dell'azione pubblica** diretta a realizzare quella rete di protezione sociale (sanità, pensioni, istruzione, previdenza sociale,

servizi sociali ed assistenziali) che si usa ricomprendere nel concetto di *Welfare State*. Ma lo stesso deve dirsi per quanto attiene altre tipologie di diritti, come per esempio i diritti umani di “terza generazione” (ambiente, patrimonio culturale, ecc.) ed in generale per tutti quei diritti che richiedono un intervento pubblico di carattere positivo.

Tanto più questo intervento pubblico risulta esteso, quanto più diviene necessario un sistema fiscale che possa assicurare flussi quantitativamente idonei, oltre che certi e continui, di entrate tributarie.

Da ciò deriva una chiara incidenza delle scelte legislative tributarie anche sul piano delle potenzialità, e dunque dei livelli, di erogazione delle prestazioni sociali.

In questo senso, la logica del “meno tasse per tutti” (*Paul Krugman*) non può che accompagnarsi ad una riduzione delle attività e dei servizi pubblici, in quanto non [più] realmente sostenibili. D'altra parte, una contrazione dell'intervento pubblico (e del prelievo fiscale) potrebbe giustificarsi alla luce [ed in vista] di una maggiore presenza della c.d. *Welfare Society*.

Le opzioni di politica fiscale risultano estremamente delicate, perché fondamentali per delineare, in termini qualitativi e quantitativi, le **concrete dimensioni dell'intervento statale** per la promozione attiva dei diritti.

Al fine di delimitare il perimetro della materia, occorre sottolineare come il diritto tributario si occupi della sola **fase acquisitiva delle risorse** (e di una particolare tipologia di risorse: il tributo) e del fascio di **rapporti giuridici** ad essa connesse, mentre rimane estranea a tale disciplina la fase di allocazione delle entrate pubbliche, studiata invece, in una prospettiva complessiva del rapporto tra entrate e spese, da materie come il diritto finanziario (con un approccio giuridico) e la scienza delle finanze (con un approccio economico).

L'entrata pubblica-tributo non è però “solo” uno strumento attraverso cui reperire le risorse da parte dell'ente territoriale, ma un istituto in grado di incidere direttamente sugli **assetto economico-sociali di una data comunità**.

Ciò sia per il già rilevato collegamento tra tributi e possibilità di intervento dell'ente pubblico nella dimensione di promozione attiva dei diritti dei singoli; sia per la portata solidaristica e redistributiva di principi quali quelli di capacità contributiva e di progressività; sia perché,

tramite il tributo, il legislatore persegue sovente **finalità “extrafiscali”**, ossia scopi ulteriori rispetto a quello di reperimento delle risorse e ripartizione delle spese pubbliche.

### 1.2. *Il tributo quale obbligazione pecuniaria*

Lo studio giuridico del tributo richiede di esaminare lo **specifico rapporto** che viene ad instaurarsi tra lo Stato (in generale, l'ente pubblico creditore) ed il singolo consociato, in base al quale il primo può pretendere dal secondo una prestazione pecuniaria. In questa prospettiva, il tributo si palesa in termini di **obbligazione**, avente come oggetto il pagamento di una somma di denaro, di cui **il singolo è debitore nei confronti dell'ente pubblico**.

Simile rapporto obbligatorio evidenzia elementi comuni alle obbligazioni di diritto civile, pur conservando una indubbia natura pubblicistica.

L'imposizione fiscale rappresenta, infatti, una delle principali espressioni della sovranità statale e l'**ablazione patrimoniale** che si genera nella sfera giuridica del consociato ha **carattere coattivo**.

### 1.3. *Il concetto di tributo*

Per quanto fin qui detto e salvo le ulteriori precisazioni che si faranno nelle pagine seguenti, è possibile definire il tributo come **un'obbligazione pecuniaria** che sorge in capo al singolo per effetto di un **intervento autoritativo** dello Stato o di altro ente territoriale, avente la **funzione di reperire entrate pubbliche** attraverso cui realizzare il riparto delle spese tra i consociati.

Vi è, in questa definizione, l'evidenziazione dei due momenti di rilevanza giuridica del tributo: uno (approccio “macro”) che attiene ai modi ed ai **criteri, generali e collettivi, di riparto dei carichi pubblici**; uno (approccio “micro”) che riguarda **il particolare rapporto obbligatorio** che viene ad instaurarsi tra il singolo consociato e l'ente pubblico.

Entrambi questi momenti assumono una dimensione costituzionale, ai sensi degli artt. 23 e 53 Cost., norme che delineano il concorso alle spese pubbliche che si realizza attraverso il prelievo tributario quale **do-**

**vere inderogabile** dei consociati – espressione dei **principi di uguaglianza e di solidarietà economica** – e che tutelano, al tempo stesso, la posizione giuridica del contribuente quale **diritto al “giusto tributo”**.

## 2. Le tipologie di tributi: imposte e tasse

I tributi si distinguono in imposte e tasse.

**Le imposte** rappresentano senza dubbio la categoria più importante, per il ruolo ad esse attribuito dall'ordinamento, oltre che per il gettito che ne deriva.

La **causa giustificatrice dell'imposta** consiste **nella forza economica del soggetto** che, secondo i parametri costituzionali (art. 53 Cost.) rende doveroso il concorso individuale alle spese pubbliche.

Il prelievo tributario realizzato tramite l'imposta **non rivela alcun collegamento con uno specifico servizio od una specifica attività dell'ente pubblico a favore del consociato**, come invece accade nelle tasse.

La forza economica rilevante ai fini della tassazione (capacità contributiva del singolo) è **espressa dai c.d. “fatti-indice”** (principalmente, ma non solo: reddito, patrimonio e consumo) che le singole leggi d'imposta assumono quali presupposti dei diversi tributi.

Si usa distinguere tra **imposte dirette ed imposte indirette**.

Nelle prime, la forza economica è manifestata direttamente da reddito e patrimonio, fatti-indice che costituiscono l'oggetto del tributo; nelle seconde, la forza economica è espressa in via indiretta da fatti-indice quali il consumo, il compimento di atti giuridici, ecc., in grado di “disvelare” una capacità economica sottostante.

Altra distinzione rilevante, almeno sul piano teorico, è quella tra imposte **personali e reali**: nelle prime, la capacità contributiva è valutata nell'ambito della complessiva situazione personale e familiare del soggetto (come accade per l'Irpef); nelle seconde, la capacità contributiva è valutata in senso oggettivo (es. imposte ipotecarie e catastali).

La **tassa** è dovuta dal singolo a **fronte della fruizione (o della possibilità di fruire) in modo individuale di un servizio pubblico, di un atto pubblico o di una attività pubblica**.

Si tratta di un **assetto giuridico di tipo paracommutativo**, perché la



ragione del prelievo (**causa giustificatrice**) è principalmente da individuarsi nel beneficio attribuito al soggetto a favore del quale il servizio è predisposto. Assetto che si riflette a livello di **presupposto**, dato che l'atto o il servizio richiesto o provocato dal singolo costituisce l'elemento (o uno degli elementi) al verificarsi del quale il tributo si rende dovuto.

Nei sistemi tributari moderni, **alle tasse è assegnata una dimensione residuale rispetto alle imposte**. Dal punto di vista storico, ciò si collega al progressivo passaggio dallo Stato borghese e liberale – in cui il rapporto tributario era espresso soprattutto in una logica individuale di beneficio – allo Stato sociale – in cui l'imposizione fiscale realizza principalmente valori collettivi di solidarietà ed uguaglianza –.

È peraltro da notare come alcuni tributi (come quello di registro, ipo-catastale, di bollo) nati come tasse, si siano nel tempo trasformati, anche se non integralmente, in imposte.

**L'assetto paracommutativo della tassa** ed il principio del beneficio che la ispira richiedono due precisazioni.

La prima è che la struttura giuridica della tassa **esclude ogni rapporto di sinallagmaticità** tra la stessa ed il servizio prestatato al singolo. Non vi è, quindi, **alcuna controprestazione in senso proprio** (come invece accade per i prezzi pubblici ed altre entrate corrispettive, vedi *infra*); il che si riflette, in termini economici, nel fatto che l'importo della tassa non è tale da esprimere il reale “costo” del servizio per l'ente pubblico.

La seconda è che, sicuramente nei modelli normativi più recenti, la causa giustificatrice della tassa **non è solo espressa** dal beneficio attribuito al singolo, **ma anche dalla sua forza economica**.

Il che risulta del tutto giustificato, almeno per quanti ritengono che il principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) si debba applicare sia alle imposte sia alle tasse (si rinvia al Capitolo 3 sul punto).

*Si pensi alle tasse universitarie che costituiscono una prestazione coattiva dovuta a fronte di un servizio pubblico che è messo a disposizione (al di fuori di un rapporto negoziale e corrispettivo) dello studente che ne fruisce, ma che risultano modulate diversamente anche a seconda della complessiva forza economica (alias capacità contributiva) del nucleo familiare di cui lo studente fa parte. Infatti, le soglie di esenzione sono fissate in funzione di un indicatore della situazione economica (ISEE), utilizzato legislativamente anche per determinare l'accesso o l'agevolazione in rapporto a diverse ulteriori prestazioni sociali.*

*Si pensi alla **tassa comunale sui rifiuti (TARI)**, dovuta a fronte del servizio pubblico di raccolta e smaltimento dei rifiuti, la cui entità è in diversi Comuni graduata a seconda della forza economica del contribuente e della composizione del nucleo familiare (per esempio per la presenza di soggetti “a carico”, non autosufficienti, ecc.).*

Nell’attuale ordinamento tributario, le tasse sono soprattutto legate a servizi od attività forniti da **enti territoriali diversi dallo Stato**, per i quali rappresentano importanti fonti di finanziamento, come la tassa comunale per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), la tassa comunale sui rifiuti (TARI), la tassa sulle concessioni regionali.

Dopo aver delineato la distinzione tra imposta e tassa, è necessario concentrarsi sulla delimitazione del tributo dalle **entrate non tributarie**, previste a fronte di servizi ed attività pubbliche, qualificate normativamente in vario modo, come **canoni, tariffe, prezzi pubblici, diritti**.

Si tratta di corrispettivi veri e propri che traggono la propria fonte dalla disciplina negoziale (sinallagmatica) del rapporto tra singolo ed ente. L’estraneità alla categoria del tributo impedisce di applicare i principi e le disposizioni dell’ordinamento tributario, tra cui quelli costituzionali di riserva di legge e capacità contributiva.

In relazione a simili entrate, i rapporti tra i soggetti sono tendenzialmente regolati dalle norme civilistiche, anche per quanto attiene inadempimenti contrattuali e risoluzioni. Inoltre, la **natura privatistica della prestazione patrimoniale, dovuta a fronte di un servizio**, ne determina il potenziale assoggettamento all’imposta generale sui consumi (Iva).

*I Comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono, esercitando la propria autonomia regolamentare, prevedere l’applicazione di una tariffa, avente natura corrispettiva, per il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti in luogo della TARI, avente invece natura tributaria. Si tratta della TARIP (tariffa sui rifiuti “puntuale”), il cui cardine “è costituito dal rapportare la prestazione alla quantità dei rifiuti conferiti dall’utente del servizio” (Cass. n. 11290/2021). Trattandosi di un prezzo pubblico e non di un tributo, sorgono i presupposti per l’assoggettamento ad Iva di tale prestazione.*

Ulteriormente, è da sottolineare come la natura di tributo (e la specifica tipologia) prescinda, per insegnamento costante della Corte Costi-

tuzionale, dal *nomen iuris attribuito* dalla legge, dovendo invece essere determinata alla luce della complessiva struttura giuridica.

*Si consideri il “canone RAI”, le cui entrate sono in parte devolute alla RAI, concessionaria del servizio pubblico radiotelevisivo. La configurazione normativa del prelievo è tale da identificarne la natura tributaria, nonostante il termine canone evochi piuttosto (come si riteneva in passato) un corrispettivo di diritto privato. Il presupposto del tributo, infatti, è costituito dalla mera detenzione di apparecchi atti o adattabili “alla ricezione delle radioaudizioni” (r.d. n. 246/1938) o “alla ricezione di programmi via cavo o provenienti dall’estero” (l. n. 103/1975), senza che sia ravvisabile alcun collegamento con l’effettiva o potenziale fruizione dei servizi radio-televisivi. Si tratta, dunque, di una imposta diretta, di tipo patrimoniale (Cort. Cost. n. 284/2002). Piuttosto, dovendosi applicare a tale tributo l’art. 53 Cost., vi è da domandarsi se sia [ancora oggi] ragionevole assumere quale indice differenziale di una specifica capacità contributiva il possesso di simili beni (su questi temi, in generale, si rinvia al Capitolo 3).*

Come vedremo nel Capitolo 3, il tributo rientra nel più ampio *genus* delle “**prestazioni imposte**”, dovendo quindi essere distinto da **altri prelievi coattivi** (non tributari) previsti a favore dello Stato o di altri enti territoriali, in virtù delle proprie caratteristiche strutturali e funzionali.

### 3. Tributi e destinazione finanziaria. I tributi di scopo

Si è avuto modo di osservare che il diritto tributario ha ad oggetto il **solo momento acquisitivo delle risorse pubbliche**. La nostra disciplina, infatti, non studia *come* sono utilizzate le risorse tributarie da parte dello Stato o dell’ente territoriale e quali siano i servizi e le attività che le stesse finanziano.

Oltre a ciò, è da considerare che, secondo il **principio di unità del bilancio pubblico**, è il complesso unitario delle entrate che finanzia l’amministrazione pubblica, sostenendo la totalità delle spese pubbliche, senza che si possa individuare uno specifico collegamento tra il gettito di un tributo ed una determinata spesa pubblica.

La destinazione finanziaria dell’entrata tributaria risulta, quindi, normalmente irrilevante nello studio giuridico del tributo. Vi sono tuttavia

ipotesi in cui la **destinazione finanziaria** costituisce parte integrante della disciplina normativa del tributo. È soprattutto il caso dei **tributi di scopo**, che si definiscono come **tributi specificamente finalizzati dalla legge al perseguimento di determinati obiettivi, ossia al sostenimento di spese appositamente individuate**. Il tributo di scopo può essere una imposta o una tassa, di cui assume la struttura normativa tipica, a cui si aggiunge un ulteriore vincolo giuridico (quindi non meramente politico) di destinazione finanziaria.

In passato, tributi di scopo sono stati introdotti per far fronte a temporanee esigenze connesse ad eventi straordinari (per sostenere finanziariamente guerre o le spese derivanti da calamità naturali come alluvioni e terremoti). Ma non solo, se si osserva che il canone RAI assume le caratteristiche di un tributo di scopo, dato che il gettito è vincolato al finanziamento dell'offerta radio-televisiva pubblica.

Nel sistema vigente, i tributi di scopo sono soprattutto **presenti a livello locale**, strutturandosi come imposte o tasse regionali o comunali.

*Si pensi all'imposta di soggiorno, che i singoli Comuni possono istituire a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive di località turistiche o città d'arte e che è destinata a finanziare interventi in materia di turismo, manutenzione, recupero e fruizione di beni culturali e ambienti locali e i relativi servizi pubblici (d.lgs. n. 23/2011).*

*Si pensi all'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili civili (IRESA), istituita dalla l. n. 342/2000, strutturata come un tributo ambientale, dovuta ad ogni Regione o Provincia Autonoma per ogni decollo ed atterraggio, il cui gettito è destinato prioritariamente al completamento dei sistemi di monitoraggio acustico ed al disinquinamento acustico e all'eventuale indennizzo delle popolazioni residenti.*

La **sempre maggiore diffusione di queste tipologie di tributi** nella fiscalità regionale e comunale si spiega per l'immediata percezione che il contribuente ha della finalizzazione del sacrificio impostogli, in una logica di **trasparenza dell'azione pubblica**, particolarmente importante a livello locale. Inoltre, i tributi di scopo sembrano esprimere meglio talune **finalità extratributarie** anche idonee a connotare il presupposto impositivo (come nel caso dei tributi di scopo ambientali).

Oltre alle ipotesi di tributi di scopo, la destinazione delle entrate tributarie assume altresì rilievo quando il legislatore prevede che **una par-**

**te del gettito di tributi (non di scopo) sia obbligatoriamente attribuito a soggetti terzi** che rimangono però estranei al rapporto obbligatorio. Come accade, lo si vedrà in seguito, per l'Iva e per i dazi doganali, il cui gettito deve in parte essere destinato dagli Stati nazionali al finanziamento dell'Unione europea (sono "risorse proprie" dell'Unione).

#### 4. La struttura normativa del tributo

Il tributo è un istituto giuridico e l'ordinamento (o sistema) tributario rappresenta l'insieme dei principi e delle disposizioni che disciplinano i diversi tributi e le situazioni giuridiche ad essi connesse.

La struttura normativa del tributo può essere scomposta in **fattispecie (e corrispondente disciplina) sostanziale e fattispecie (e corrispondente disciplina) procedimentale**.

##### 4.1. Fattispecie sostanziale

La fattispecie sostanziale del tributo è delineata dalle norme sostanziali (o impositrici) consente di determinare i soggetti, l'*an* ed il *quantum* del prelievo tributario, individuando in questo modo i caratteri del concorso dei consociati alle spese pubbliche e, quindi, i criteri sostanziali di riparto.

**La fattispecie sostanziale**, in particolare, **comprende il presupposto, i soggetti attivi e passivi, la base imponibile, l'aliquota**.

a) Il **presupposto del tributo è quella situazione di fatto o di diritto al verificarsi della quale si rende dovuto il tributo**. Si tratta di una situazione che risulta in grado di **esprimere la forza economica del singolo posta a base del prelievo** (secondo il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.). Inoltre, nelle tasse, il presupposto individua anche il beneficio derivante dalla potenziale fruizione di un servizio, un atto o una attività dell'ente pubblico, a favore del contribuente.

Si usa distinguere tra **imposte istantanee** e **periodiche**: nelle prime, il presupposto si risolve in un atto o fatto isolato, non destinato ad essere

ripetuto nel tempo (come è nelle imposte di registro, successioni e donazioni, ipotecaria e catastale); nelle seconde, il presupposto è idoneo a manifestarsi nell'arco di un periodo di tempo e come tale è misurato (come è nelle imposte sui redditi, nell'Iva, nell'Irap).

Più in particolare, la costruzione giuridica del presupposto è realizzata non solo dalle norme che riflettono, in positivo, la situazione oggetto del tributo e quelle ad essa assimilate; ma anche da quelle norme che specificano, in negativo, le ipotesi non oggetto di imposizione.

La previsione di "fattispecie negative" nella norma tributaria, può ricollegarsi ad una delimitazione della capacità contributiva coerente con la *ratio* del tributo (si parla di **norme di esclusione**), oppure a vere e proprie deroghe rispetto a quest'ultima (**norme di esenzione o agevolazione**).

Se entrambe le tipologie concorrono a determinare, in negativo, il presupposto del tributo, alle **agevolazioni tributarie** è assegnato il compito di perseguire le "finalità extrafiscali" del tributo, intendendo con questa espressione fare riferimento a finalità ed interessi di natura diversa rispetto a quelli tributari in senso stretto.

Peraltro, con il termine agevolazione tributaria si usa indicare ogni forma di riduzione del prelievo in funzione derogatoria, non solo realizzata a livello del presupposto ma anche attraverso esenzioni soggettive o riduzioni della base imponibile e dell'aliquota.

b) I **soggetti del tributo** sono il soggetto attivo (o ente pubblico creditore) ed il soggetto passivo dell'obbligazione pecuniaria. Come si vedrà meglio in seguito, l'ordinamento prevede una pluralità di soggetti passivi; tra questi, la figura più rilevante è quella del **contribuente**, ossia il soggetto che realizza il presupposto, manifestando così la specifica capacità contributiva.

Oltre al contribuente, annoveriamo tra i soggetti passivi anche il **sostituto d'imposta** ed il **responsabile d'imposta** (si rinvia al Capitolo 4).

c) La **base imponibile** costituisce l'espressione quantitativa del presupposto, ossia quella grandezza su cui viene applicata l'aliquota del tributo.

d) L'**aliquota** (o tasso) è quella percentuale che, applicata alla base imponibile, permette di determinare il *quantum* del tributo, quantificando in moneta corrente la prestazione pecuniaria dovuta dal soggetto passivo.

Nei diversi tributi, l'aliquota può essere **fissa o progressiva**: nel primo caso, essa rimane immutata al variare della base imponibile; nel se-

condo caso, l'incremento della base imponibile produce un aumento più che proporzionale dell'aliquota da applicare, secondo modalità e criteri individuati dal legislatore.

Tipica imposta ad aliquote progressive è l'Irpef, in cui le cinque aliquote (la minima del 23%, la massima del 43%) sono individuate in base a [ed applicate su] scaglioni crescenti di reddito.

Altri tributi prevedono una **pluralità di aliquote**, che però variano a seconda della specifica fattispecie impositiva (e sulla base di *ratio* normative tra loro eterogenee), **ma non in una dimensione progressiva in senso proprio**.

Si pensi all'Iva, in cui oltre all'aliquota ordinaria del 22%, sono previste aliquote ridotte in funzione soprattutto agevolativa per il consumo di determinati beni e servizi; all'imposta di registro, in cui la Tariffa allegata al d.P.R. n. 131/1986 distingue le diverse aliquote applicabili in ragione delle tipologie di atti.

Vi sono, inoltre, **tributi dovuti "in misura fissa"** per i quali, in rapporto a talune fattispecie, l'imposizione prescinde dall'applicazione di una aliquota: è il caso dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale, il cui ammontare è dalla legge predefinito (200 o 50 Euro) in determinate ipotesi.

Rispetto alla struttura sostanziale di base del tributo testé descritta, esistono talune fattispecie impositive che presentano significativi tratti di specificità.

Si parla di **imposta sostitutiva** quando la legge prevede l'applicazione di una disciplina impositiva differente in luogo di quella ordinaria, che sarebbe altrimenti applicabile. L'imposta sostitutiva rappresenta quindi un tributo, che tuttavia si caratterizza per la circostanza di **sostituirsi ad un regime ordinario, in funzione soprattutto agevolativa**. Esistono diversi esempi di imposte sostitutive, soprattutto nell'Irpef, che si sostanziano nella tassazione proporzionale (in luogo di quella progressiva) per taluni redditi (tali sono, per esempio, i regimi della "cedolare secca" per i redditi fondiari da fabbricati, quello forfettario agevolato per i redditi di lavoro autonomo e d'impresa, quello per i redditi diversi immobiliari ed i *capital gains*). Da questo punto di vista, le imposte sostitutive realizzano effetti analoghi a quelli delle **ritenute alla fonte a titolo d'imposta**, concorrendo a configurare un fenomeno noto come di **"fuga dalla progressività" dell'Irpef**.

Con l'**imposta addizionale**, la legge prevede l'applicazione di una aliquota ulteriore che si aggiunge a quella già prevista per l'imposta principale. Come nel caso delle addizionali (regionali e comunali) Irpef, che accedono ad una fattispecie impositiva che rimane unica (quella dell'Irpef, appunto). La **sovraimposta** è, invece, un autonomo tributo in cui il presupposto e la base imponibile sono comuni (del tutto o quasi integralmente) a quelli di un altro tributo (le imposte straordinarie sono spesso configurate in questo modo).

La sottile (e spesso legislativamente labile) distinzione tra imposta addizionale e sovraimposta, fondata sull'autonomia del tributo, rileva, oltre che per taluni aspetti sostanziali, soprattutto sul piano procedimentale. Infatti, le vicende attuative dell'imposta addizionale seguono necessariamente quelle del tributo principale, mentre lo stesso non accade per la sovraimposta, in quanto autonoma rispetto al tributo di cui mutua i tratti caratterizzanti.

#### 4.2. *Fattispecie procedimentale*

La **fattispecie procedimentale** attiene alla regolamentazione dell'*iter* attuativo del tributo, ossia di quella fase dinamica che, attraverso la partecipazione e l'intervento dei soggetti attivo e passivo, consente di concretizzare l'astratta determinazione del dovere tributario (compiuta dalle norme sostanziali), giungendo all'effettiva realizzazione del prelievo. Si deve parlare, a questo proposito, di **procedimento amministrativo tributario**, composto da **norme formali/procedimentali**; norme che disciplinano gli obblighi strumentali del soggetto passivo (obblighi di dichiarazione, di tenuta della contabilità, di versamento del tributo, ecc.); i poteri dell'Amministrazione finanziaria (di controllo, di accertamento, di riscossione coattiva); le forme di cooperazione tra i soggetti.

#### 4.3. *Norme sanzionatorie e processuali*

Mantengono una dimensione in buona parte autonoma, rispetto alla fattispecie tributaria, le **norme processuali** e quelle **sanzionatorie**. Le prime sono dirette a disciplinare il processo tributario; le seconde han-



no per oggetto le sanzioni, di tipo amministrativo e penale, derivanti dalle violazioni delle disposizioni tributarie.

La distinzione tra le diverse tipologie di norme, all'interno della struttura del tributo, assume particolare rilievo con riferimento all'**efficacia temporale delle norme tributarie**.

Per le norme sostanziali, vale la regola dell'applicazione di quelle **vigenti nel momento** in cui si realizza il presupposto d'imposta (o, comunque, si perfeziona la fattispecie normativa).

Per le norme procedimentali e processuali, vale la regola del *tempus regit actum*: è applicabile la norma vigente nel momento in cui è compiuto l'atto o la specifica attività. Come si vedrà in seguito (Capitolo 3), vi sono norme procedimentali e processuali in grado di incidere sull'*an* e sul *quantum* del rapporto tributario (c.d. para-sostanziali): per queste si ritiene che debba valere la medesima regola di efficacia temporale delle norme sostanziali, soprattutto per esigenze di tutela del legittimo affidamento del consociato.

Per le norme sanzionatorie, valgono i principi dell'*abolitio criminis* e del *favor rei*: nessuno può essere assoggettato a sanzione per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile; in caso di sanzioni diverse, tra la legge vigente al momento della violazione e quelle successive, si applica la legge più favorevole (art. 2 c.p. ed art. 3, commi 2 e 3, d.lgs. n. 472/1997).

## 5. L'interpretazione della norma tributaria

**L'interpretazione** è quella **operazione logica**, funzionale all'applicazione della norma tributaria, necessaria per determinare e realizzare il prelievo fiscale.

Attraverso l'interpretazione della norma tributaria si **assegna il significato da attribuire alla norma medesima, in modo da poter individuare precisamente la fattispecie normativa entro cui sussumere il caso concreto**.

Nonostante nel passato (remoto, per la verità) siano state proposte tesi in grado di giustificare metodi interpretativi originali nel diritto tributario, oggi si ritiene che l'operazione interpretativa debba essere condotta secondo i principi ed i criteri di diritto comune; e quindi alla stre-

gua dell'art. 12 delle “*disposizioni sulla legge in generale*” che precedono il Codice Civile (c.d. preleggi).

Anche in materia tributaria occorre assegnare rilievo al “*significato proprio delle parole secondo la connessione di esse*” ed alla “*intenzione del legislatore*”.

Si ritiene che il criterio **letterale**, quello **teleologico** e quello **sistemático** debbano concorrere insieme, anche alla luce dei principi fondamentali dell'ordinamento tributario, per determinare il significato da attribuire alla norma e guidare, così, la qualificazione giuridica della fattispecie concreta. Tuttavia, il criterio letterale risulta preminente, in tutti quei casi in cui il testo della legge non presenta alcun profilo di equivocità. Inoltre, occorre precisare che l'“intenzione del legislatore” non è quella soggettiva del legislatore storico, bensì la *ratio* oggettivamente incorporata nel testo della norma.

Importante è l'interpretazione **adeguatrice** (che è una forma di interpretazione sistematica ed è detta anche “costituzionalmente orientata”), che si risolve nell'assegnare alla norma un significato che sia maggiormente adeguato ai principi superiori della Costituzione e dell'Unione europea, anche evitando l'illegittimità della disposizione medesima.

In termini di risultati ermeneutici, si riconosce l'interpretazione **di-chiarativa** (coincidenza tra interpretazione letterale e funzionale), **re-strictiva** (assegnando un significato rigorosamente ristretto al dato letterale) e quella **estensiva** (attribuendo un significato più ampio di quello letterale).

Le specificità del diritto tributario si evidenziano non tanto nei metodi o nei risultati interpretativi, quanto nelle **caratteristiche dell'ordinamento fiscale**, spesso di ostacolo ad una sicura interpretazione della legge e, in definitiva, alla stessa certezza del diritto (si rinvia all'ultimo paragrafo).

È poi abbastanza frequente ritrovare, nella legislazione fiscale, riferimenti ad **istituti e concetti tipici di altre branche del diritto**. Il che risulta del tutto fisiologico, soprattutto perché, attraverso l'individuazione dei presupposti dei tributi, la norma tributaria opera una valutazione, in termini di capacità contributiva, della realtà giuridica esistente e già autonomamente disciplinata da altri settori giuridici. Si parla, in questo senso, della norma tributaria quale norma di “**secondo grado**”.

Orbene, si ritiene che, quando la norma tributaria si limiti a richiamare l'istituto giuridico proprio di una diversa branca del diritto, il si-

gnificato da attribuire sia lo stesso che viene riconosciuto nel settore di origine. Diversamente si deve concludere quando la norma tributaria richiami l'istituto dandone però una propria originale definizione.

*Si consideri l'“impresa”, cui la legge tributaria attribuisce una autonoma definizione nelle imposte sui redditi (art. 55 TUIR) e nell'Iva (art. 4, d.P.R. n. 633/1972), diversa da quella civilistica (art. 2082 c.c.). Non così è, invece, per il concetto di azienda, richiamato in tali tributi senza alcuna definizione, con la conseguenza che deve essere interpretato, ai fini fiscali, alla luce dell'art. 2555 c.c. e della lettura giuscommercialistica prevalente.*

Ancora diverse perplessità sussistono, in giurisprudenza come in dottrina, circa la possibilità di adottare in materia tributaria il metodo della **interpretazione analogica**, in base al quale una fattispecie concreta che non risulta regolata da una specifica disposizione può essere definita avendo riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe (art. 12, comma 2, preleggi).

Infatti, nonostante sia condivisa l'idea che la norma fiscale non assuma carattere eccezionale (ciò che risulta essere un limite all'analogia, ex art. 14 preleggi), si tende ad affermare il carattere di **“fattispecie esclusiva”** della disposizione tributaria che, come tale, non si presterebbe ad una declinazione di tipo analogico.

Ed è da notare come la mancata previsione di una determinata ipotesi impositiva in una fattispecie sostanziale non comporti di per sé un vuoto giuridico ma, semplicemente, un'assenza di tassazione, espressione normalmente di una implicita opzione legislativa.

L'analogia è in ogni caso esclusa, dato il disposto dell'art. 14 preleggi, per le norme sanzionatorie tributarie.

## 6. I soggetti dell'interpretazione giuridica tributaria

Dato che l'interpretazione è attività funzionale all'applicazione della norma giuridica, tutti i **soggetti che, a vario titolo, risultano coinvolti nell'attuazione del tributo risultano** direttamente chiamati ad interpretare, e quindi applicare, la norma tributaria.

Si tratta, cioè, del contribuente e degli altri soggetti passivi, degli uffici fiscali ed, in genere, degli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti, oltre che (in caso di contenzioso) del giudice tributario.

Ciò precisato, pare però opportuno delineare una suddivisione dell'attività interpretativa della norma tributaria in funzione di quei **soggetti istituzionali** che assumono un **ruolo di indirizzo interpretativo di carattere generale**.

Oltre all'interpretazione dello stesso legislatore (interpretazione **autentica**), che però ha una portata normativa in senso proprio, è da considerare l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza, che delinea, in materia fiscale, il c.d. **diritto vivente**, ossia il diritto come si evolve e consolida nella società alla luce dell'applicazione che ne viene data nei prevalenti orientamenti.

### 6.1. *Il legislatore e le norme di "interpretazione autentica"*

Si parla di **norme di interpretazione autentica** quando una fonte di produzione di una norma giuridica contiene l'interpretazione di una disposizione emanata in precedenza. In materia tributaria, accade sovente che il legislatore intervenga in questo modo, soprattutto in caso di disposizioni previgenti non chiare e che hanno condotto a problematiche applicative e contrasti interpretativi.

Anche attraverso regolamenti ministeriali e governativi può introdursi una norma interpretativa, purché nel rispetto del principio della riserva di legge.

La disposizione interpretativa si aggiunge a quella preesistente, che rimane in vigore, integrandone il contenuto precettivo in modo che la fattispecie astratta risulti maggiormente definita.

Si tratta di un **intervento normativo** in senso proprio che, per le finalità di tipo interpretativo che lo caratterizzano, dispiega i propri effetti dal momento della entrata in vigore della norma previgente interpretata.

Vi è, quindi, una naturale dimensione *erga omnes* ed *ex tunc* della norma di interpretazione autentica (si parla di effetto "**retrospettivo**").

La retrospettività della norma interpretativa può rivelarsi particolarmente lesiva della sfera giuridica del contribuente, soprattutto nei ca-

si in cui il legislatore “mascheri” come interpretativa una norma sostanzialmente innovativa.

Per questi motivi, con lo Statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212/2000) si è cercato di limitare l'utilizzo delle norme interpretative.

L'art. 1, comma 2 dello Statuto prevede che l'introduzione di norme interpretative in materia tributaria possa essere disposta soltanto in casi eccezionali e tramite legge ordinaria che espressamente le qualifichi come di interpretazione autentica.

Inoltre, si ritiene necessario, per aversi interpretazione autentica, che il significato attribuito rientri tra quelli che ragionevolmente potevano essere ascritti alla legge anteriore e che realmente sussistesse una difficoltà e/o un contrasto interpretativo.

In passato, la Corte Costituzionale ha considerato illegittime per sviamento della funzione legislativa e violazione dell'art. 3 Cost. le disposizioni legislative mascherate come “interpretative” ma nella sostanza innovative (Corte Cost. n. 155/1990).

Secondo l'attuale orientamento della Consulta, invece, nelle ipotesi di abuso legislativo di interpretazione autentica non vi sarebbe alcun automatismo di illegittimità costituzionale, dovendo sindacarsi, caso per caso, **come se si fosse in presenza di una legge innovativa ma retroattiva** (sui limiti di costituzionalità di una legge innovativo-retroattiva, si rinvia al Capitolo 3).

## 6.2. La giurisprudenza

Un **ruolo di indirizzo interpretativo di carattere generale** è svolto dalle pronunce della Corte Costituzionale, della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia dell'Unione europea. Ruolo che deve naturalmente essere tenuto distinto dagli effetti vincolanti dei provvedimenti giudiziari per le parti ed i loro aventi causa.

I principi affermati dalla **Corte Costituzionale** sono naturali punti di riferimento dell'interpretazione delle norme tributarie, proprio per il ruolo di principi fondamentali assunto dalle disposizioni costituzionali di rilievo fiscale (si rinvia al Capitolo 3).

La **Corte di Cassazione** ha tra i suoi compiti quello di assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge (c.d. no-

mofilachia o funzione nomofilattica), da cui deriva la portata di fonte interpretativa generale delle relative pronunce, pur se non vincolanti per gli altri giudici e per coloro nei cui confronti non sono state adottate.

La **Corte di Giustizia dell'Unione europea** è custode dell'interpretazione del diritto europeo, essendo tenuta a fornire al giudice nazionale remittente la corretta lettura circa il significato e la portata della norma europea, da cui può derivare la compatibilità o incompatibilità della disposizione interna.

Oltre al primario ruolo interpretativo dei principi generali dell'Unione europea, che assumono il rango di principi fondamentali dell'ordinamento tributario, si deve considerare come, secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale, le sentenze della Corte di Giustizia abbiano un'efficacia *erga omnes* nell'ordinamento nazionale, dovendo il giudice italiano applicare direttamente i principi dalle stesse enunciati (Corte Cost. n. 168/1991).

### 6.3. *La prassi amministrativa*

Il soggetto attivo del tributo, ossia l'ente pubblico creditore e titolare dei poteri impositivi, esercita un'importante attività di indirizzo interpretativo mediante l'emanazione di **circolari**, rientranti nell'ambito di quella che è definita **prassi amministrativa**.

Le circolari (in senso lato) sono atti che non hanno natura né normativa né provvedimentale, dalla valenza esclusivamente interna, in quanto diretti agli uffici pubblici aventi il compito istituzionale di curare l'attuazione dei tributi. Le circolari sono normalmente emanate dalle strutture apicali delle Agenzie fiscali e degli altri organi che fanno parte dell'Amministrazione finanziaria (si veda il Capitolo 4).

Le circolari si distinguono ulteriormente in:

a) **circolari in senso** stretto, che contengono indicazioni interpretativo di carattere generale per garantire l'uniforme applicazione da parte degli uffici operativi; sono emanate, per esempio, quando entrano in vigore nuove leggi tributarie;

b) **risoluzioni, risposte a interpelli e consulenza giuridica, FAQ**, che riguardano l'interpretazione relativa ad una fattispecie concreta, su cui

è stata sollecitata la consulenza interpretativa dell'Amministrazione, anche da parte di uffici ed organi interni.

Come detto, trattandosi di indicazioni interpretative interne, le stesse **non hanno alcun effetto cogente** nei confronti del contribuente, degli altri soggetti passivi e dei giudici tributari, che rimangono del tutto liberi di interpretare le norme giuridiche in modo anche difforme.

La natura interna delle circolari può al più esplicitare effetti di vincolatività nei rapporti gerarchici tra gli uffici ed i rispettivi funzionari, ma anche questo aspetto è stato fortemente ridimensionato e messo in discussione in tempi recenti.

Occorre però notare come la prassi amministrativa costituisca un punto di riferimento importante soprattutto per i soggetti passivi che, volendo evitare possibili riprese fiscali, spesso si attengono alle indicazioni contenute nelle circolari.

In un sistema fiscale estremamente complesso e disorganico come quello italiano, che spesso pone i soggetti di fronte a **dubbi interpretativi** il contribuente prudente ed i professionisti di cui si avvale possono decidere di attenersi agli indirizzi interpretativi dell'Amministrazione finanziaria.

In questa prospettiva, il problema giuridico che si pone non è tanto quello di ritenere i singoli vincolati a quanto scritto nelle circolari (cosa da escludere sicuramente), quanto di affermare **posizioni giuridiche tutelabili** dei soggetti passivi dinanzi a mutamenti interpretativi della prassi.

*Si pensi a questo caso: Tizio intende donare a Caio un immobile storico-artistico e vi è il dubbio se per tale bene risulti applicabile l'esenzione dall'imposta sulle donazioni. Per sicurezza, Tizio e Caio decidono di attenersi a quanto sostenuto da una circolare dell'Agenzia delle entrate che espressamente afferma l'agevolabilità anche di immobili della stessa tipologia di quello posseduto da Tizio. Tizio effettua quindi la donazione a Caio e non viene assolto il tributo donativo perché ritenuto non dovuto. Un anno dopo, l'Agenzia delle entrate emette una nuova circolare con cui muta la propria interpretazione e, tra l'altro, afferma la non agevolabilità di immobili come quello di Tizio. A seguito di tale nuova circolare, gli uffici fiscali competenti esaminano il negozio di donazione posto in essere tra Tizio e Caio, liquidando il maggior tributo. È tutelabile l'affidamento riposto da Tizio e Caio nell'interpretazione amministrativa poi mutata?*