

PARTE I  
I PRINCIPI GENERALI



# CAPITOLO I

## INTRODUZIONE

SOMMARIO: 1. Il diritto tributario nell'ordinamento giuridico italiano e il problema della sua autonomia ed unità. – 2. Diritto tributario, diritto finanziario e scienza delle finanze.

### 1. *Il diritto tributario nell'ordinamento giuridico italiano e il problema della sua autonomia ed unità.*

Al fine di comprendere cosa sia il “diritto tributario” e se ed in quale senso si possa parlare di una sua “autonomia” sul piano scientifico, occorre innanzitutto comprenderne la relazione con le altre branche del diritto.

Costituisce invero un dato di fatto l'intima **connessione tra il diritto tributario e le molteplici branche** cui esso deve necessariamente fare riferimento, non solo dal punto di vista sostanziale – rappresentando il richiamo ad istituti appartenenti ad altri rami del diritto la normalità dei casi per la formulazione della fattispecie impositiva – ma anche dal punto di vista procedimentale, sanzionatorio e processuale.

Il diritto tributario costituisce infatti una **disciplina “orizzontale”**, nel senso che si rivolge a rapporti e situazioni per lo più già disciplinati altrove, cioè già filtrati dall'esperienza giuridica, in un rapporto di dipendenza intraistituzionale e ricorre ai tradizionali strumenti del diritto amministrativo, processuale, penale e via dicendo per assicurare l'attuazione della pretesa tributaria.

Da un punto di vista generale, il diritto tributario è stato tradizionalmente inquadrato nell'ambito del **diritto pubblico** e, in particolare, del **diritto amministrativo**. Già A.D. GIANNINI definì il diritto tributario come “*quel ramo del diritto amministrativo che espone i principi e le norme relativi all'imposizione e alla riscossione dei tributi e analizza i conseguenti rapporti giuridici tra gli enti pubblici e i cittadini*”.

Si è affermato, in particolare, che la legge, attraverso la quale è esercitata la potestà tributaria, determinerebbe il sorgere di **rapporti giuridici di indole amministrativa** tra lo Stato o un altro ente pubblico titolare del diritto al tributo da un lato e i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria dall'altro. Tali rapporti troverebbero la loro collocazione nel **diritto amministrativo**, dal momento che in esso si rinviene la disciplina delle funzioni degli organi pubblici diretti al conseguimento di uno specifico fine dell'ordinamento che, nel diritto tributario, coincide con il reperimento delle entrate necessarie al soddisfacimento degli interessi pubblici la cui cura è assegnata dalla legge ai diversi soggetti che compongono lo Stato-apparato.

La disciplina dell'obbligazione pecuniaria, pur conservando la sua identità privatistica, sarebbe avvolta da un insieme di elementi, principi ed istituti di diritto amministrativo che,

per la loro quantità, dominerebbero giuridicamente il rapporto tributario. Il diritto tributario sarebbe cioè formato in gran parte da categorie giuridiche appartenenti al diritto amministrativo, che informerebbero l'esercizio della pubblica funzione nell'ambito disciplinare in esame.

Non si vuole qui ripercorrere il **processo di emancipazione del diritto tributario** dal diritto amministrativo, dal diritto finanziario (avente ad oggetto l'intera attività finanziaria dell'ente pubblico), dalla scienza delle finanze (e più in generale dall'impostazione "economico-tecnica" del fenomeno tributario), dall'impostazione privatistica del rapporto tributario; emancipazione essenzialmente collegata al forte sviluppo assunto nel tempo dal fenomeno impositivo.

Più che ascendere le vette della teoria generale è forse più proficuo guardare al **dato normativo** che, a prescindere dalla riconducibilità del diritto tributario al diritto amministrativo, contiene, comunque, riferimenti talmente vari e differenziati da rendere evidentemente riduttiva una visione in tal senso.

Infatti, se è certamente indubitabile l'appartenenza al **diritto amministrativo** delle disposizioni inerenti all'organizzazione dell'Amministrazione finanziaria, già le disposizioni relative all'attività della stessa, pur inquadrabili nella prospettiva della potestà amministrativa, del "procedimento" di imposizione e dell'atto impositivo, e dunque contenendo indubbiamente numerosi elementi riconducibili alla branca del diritto amministrativo, richiedono in ogni caso una necessaria verifica se – e in quale misura – la specifica disciplina tributaria corrisponda a quella amministrativa generale.

Si pensi, ad esempio:

– al tema della natura tipicamente vincolata e non discrezionale dell'attività dell'Amministrazione finanziaria e delle sue conseguenze in relazione alla possibilità di individuare un **procedimento** tributario (cap. XI, par. 3) e di ricondurre gli atti tributari al *genus* del **provvedimento** amministrativo (cap. XV, par. 2);

– alla natura di **diritto soggettivo** e non di interesse legittimo (con alcune eccezioni) della situazione giuridica soggettiva tutelata (dal lato del destinatario dell'imposizione) nel diritto tributario (cap. XI, par. 2);

– alla **tutela giurisdizionale** generale demandata alle Commissioni tributarie e all'oggetto del processo tributario (cap. XIX, par. 3);

– al problema, di carattere generale, dell'applicabilità al procedimento tributario della **L. 241/1990** (c.d. "legge generale sul procedimento amministrativo", i cui principi peraltro si estendono all'azione amministrativa complessivamente intesa) e, di carattere particolare, relativamente ad alcuni istituti ivi previsti dei quali sia espressamente esclusa l'applicabilità in materia tributaria (tra cui il **diritto di accesso** agli atti: cap. XIII, par. 1);

– alla **motivazione** dell'atto impositivo e al suo rapporto con l'art. 3, L. 241/1990 con particolare riferimento alla necessità dell'enunciazione delle prove negli atti impositivi (cap. XV, par. 5);

– al problema del **contraddittorio** ed agli effetti del suo mancato svolgimento sulla legittimità dell'atto impositivo (cap. XI, par. 5);

– alla possibile applicabilità agli atti impositivi dei principi concernenti i **vizi degli atti amministrativi** e della loro possibile conservazione così come disciplinata dalla L. 15/2005 in via di introduzione dell'art. 21-*octies*, co. 2, nella L. 241/1990 (cap. XV, par. 2);

– al rapporto tra i vizi degli atti intermedi e l'atto finale con riferimento all'**acquisizione illegittima di documentazione** nella fase istruttoria (cap. XIII, par. 6);

– alla questione se l'**autotutela** debba essere ricondotta alla concezione propria del diritto amministrativo ovvero si atteggi in maniera autonoma a motivo della natura vincolata della funzione impositiva (cap. XVI, par. 4);

– alla possibile **diversa qualificazione** di nozioni appartenenti alle due branche in ragione dei diversi interessi sottostanti.

### “PILLOLE” DI DIRITTO AMMINISTRATIVO

A beneficio degli studenti che non hanno ancora sostenuto (o che non sosterranno) l'esame di diritto amministrativo, riteniamo utile illustrarne in estrema sintesi quei principi base e quelle nozioni la cui conoscenza appare rilevante per lo studio del diritto tributario.

È anzitutto necessario partire dalla constatazione che la ragion d'essere dell'amministrazione pubblica, di qualunque amministrazione pubblica, è la **cura e tutela di un interesse pubblico**. A tal fine, il legislatore attribuisce all'Amministrazione penetranti poteri di per sé idonei ad incidere unilateralmente sulla sfera giuridica dei privati. Secondariamente, ma in stretto collegamento con la vocazione poc'anzi individuata, all'Amministrazione è affidato il compito di contemperare tale interesse con gli interessi di quei privati, che vengano incisi a qualunque titolo dall'esercizio proprio di siffatto potere e, pertanto, titolari di quella situazione giuridica soggettiva denominata "**interesse legittimo**". Nel far ciò, l'Amministrazione, oltre a doversi sempre uniformare ai principi costituzionali di legalità, imparzialità e buon andamento (art. 97 Cost.), deve rispettare anche altri e differenti principi, stabiliti da disposizioni di rango primario, prima fra tutte dalla legge generale sul procedimento amministrativo (L. 241/1990), quali i principi di efficacia ed efficienza. Sicché, da tali considerazioni devono essere tratti due corollari fondamentali: 1. Qualunque scelta compiuta dalla P.A. deve sempre essere rivolta alla miglior tutela dell'interesse ad essa affidato, in ciò esplicitandosi la **funzione amministrativa**, intesa come "*attività volta alla cura di interessi alieni e quindi non interamente libera né interamente vincolata, rilevante nella sua globalità e soggetta a forme di controllo*"; 2. l'esercizio del potere, in quanto pubblicamente funzionalizzato, deve altresì sempre essere esercitato con imparzialità (e dunque non arbitrariamente) e con ragionevolezza (e dunque non illogicamente), senza deviazione dai fini individuati come pubblici dal legislatore. Proprio per garantire il rispetto di tali schemi, e altresì, per garantire la tutela del privato nella cui sfera giuridica incida (in senso costitutivo, modificativo o estintivo) l'esercizio del potere, sono state sviluppate le nozioni che ci accingiamo ad enucleare, in massima parte racchiuse nella citata L. 241/1990.

Principiando dal concetto di **procedimento amministrativo**, esso può essere definito come il modo tipico di esplicazione dell'attività svolta dalle P.A. in un'ottica di "civilizzazione dei rapporti tra pubbliche amministrazioni e cittadini". Queste, difatti, quando agiscono, lo fanno attraverso procedure predeterminate e, quindi, mediante sequenze ordinate di atti e comportamenti che conducono ad un determinato risultato. Per ciò che, il procedimento in quanto tale diviene la **forma della funzione amministrativa**, intesa quale insieme di compiti ed attività che la legge affida agli apparati amministrativi per la cura degli interessi pubblici.

L'amministrazione manifesta verso l'esterno il risultato cui è pervenuto il procedimento mediante (almeno tendenzialmente) il **provvedimento amministrativo**, il quale è caratterizzato dalla sua imperatività o unilateralità (in quanto prescinde dal consenso del destinatario, cui viceversa si impone), dalla tipicità (ossia nella preventiva definizione del tipo di vicenda giuridica che è idoneo a produrre) e dal produrre effetti, in quanto **efficace**, nella sfera giuridica dei privati (a prescindere dalla loro concorrente volontà). A tal riguardo è necessario distinguere l'**esecutività** del provvedimento dalla sua **esecutorietà**. La prima consiste nella idoneità del provvedimento ad esplicare efficacia giuridica a prescindere dalla sua legittimità (dove il corollario della c.d. **presunzione di legittimità** che si ritiene assista il provvedimento, fino alla pronuncia di contraria sentenza o all'adozione di un atto di autotutela). La seconda, indica la possibilità di attuare il contenuto del provvedimento stesso **in modo coercitivo**: la P.A. può adeguare mediante coazione il fatto al diritto, ossia al precetto contenuto nel provvedimento; e ciò anche contro la volontà del destinatario e senza che occorra l'intermediazione di un organo giurisdizionale come è invece imprescindibile nei rapporti tra privati, improntati al "divieto di autogiustizia".

Il provvedimento adottato può avere **natura vincolata ovvero discrezionale**. In via del tutto generale, si avrà un'attività vincolata nel caso in cui tutti gli elementi da acquisire e valutare, ai fini dell'adozione del provvedimento, siano già prefigurati rigidamente da una disposizione normativa (nell'*an*, nel *quando*, nel *quid* e nel *quomodo*), sicché l'Amministrazione è chiamata semplicemente a verificare la sussumibilità del caso concreto nella previsione, generale ed astratta, stabilita dall'ordinamento. Non così l'attività discrezionale, la quale si caratterizza per ciò che la legge non predetermina in modo completo tutti gli elementi, lasciando così un margine valutativo all'Autorità in funzione del contemperamento dell'interesse pubblico con quello dei privati. Da tenere distinta rispetto alla discrezionalità poc'anzi individuata (c.d. "pura") è la **discrezionalità tecnica**, intendendosi come tale la valutazione posta in essere dall'amministrazione nel caso in cui l'adozione del provvedimento richieda l'esame (e qualificazione) di fatti o situazioni che necessitino di specifiche conoscenze tecniche appartenenti alle diverse branche scientifiche (c.d. saperi specialistici), quali medicina, chimica, architettura, ingegneria, economia, ecc.

In quanto tipico, il provvedimento amministrativo deve sempre conformarsi al paradigma normativo previsto dal legislatore. In caso contrario, sono previsti due tipi di sanzioni: la nullità (art. 21-septies, L. 241/1990) e la annullabilità (art. 21-octies, L. 241/1990). La **nullità** può essere sancita da specifiche norme di legge (c.d. nullità speciali o testuali) e, in via generale, ricorre allorché il provvedimento manchi degli elementi essenziali, sia stato adottato in violazione/elusione del giudicato ovvero risulti viziato da difetto assoluto di attribuzione (la cui principale figura di riferimento è la c.d. carenza di potere in astratto, nel senso di mancanza di una norma di legge conferente il potere in concreto esercitato dalla P.A.). Più complessa la categoria della **annullabilità**, ciò in quanto la "geometria" di questa (o, se si preferisce, il suo ambito di applicabilità) muta a seconda della natura vincolata ovvero discrezionale del provvedimento in concreto adottato. Per principio generale, nel caso di attività vincolata, posta l'assenza di possibilità di scelta alcuna in capo all'amministrazione, nel caso in cui il provvedimento non si conformi al paradigma legale, esso non sarà annullabile allorché risulti palese che il suo contenuto dispositivo non sarebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato (art. 21-octies, co. 2, L. 241/1990). Posto tale principio generale, nella categoria della annullabilità vi rientrano le ipotesi di violazione di legge, eccesso di potere ed incompetenza. L'**eccesso di potere** può essere definito come il risvolto patologico della discrezionalità, il quale si verifica tutte le volte in cui la facoltà di scelta spettante alla P.A. non sia correttamente esercitata; ciò che sostanzialmente determina la violazione dei principi generali dell'agire amministrativo che secondo la concezione maggioritaria si riconducono al "superprincipio" della ragionevolezza amministrativa ed ai suoi corollari (logicità, coerenza, proporzionalità, parità di trattamento, completezza istruttoria, ecc.). Figure sintomatiche dell'eccesso di potere sono, tra le tante: il travisamento e l'erronea valutazione dei fatti; la contraddittorietà tra più provvedimenti (contraddittorietà c.d. estrinseca) o tra più parti dello stesso provvedimento (contraddittorietà c.d. intrinseca); l'inosservanza delle prassi e delle circolari; la disparità di trattamento e l'ingiustizia manifesta.

#### DUE ESEMPI DEL RAPPORTO TRA DIRITTO TRIBUTARIO E DIRITTO AMMINISTRATIVO: LA TENDENZIALE APPLICABILITÀ DEI PRINCIPI DEL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO ANCHE AL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO; LA DIVERSA NOZIONE DI AREA EDIFICABILE AI FINI FISCALI ED URBANISTICI

Due esempi serviranno a chiarire meglio quanto sopra indicato.

Innanzitutto, la giurisprudenza è **incline ad applicare i principi generali del procedimento amministrativo anche al diritto tributario**. Secondo Cass., 1236/2006, infatti, "*i principi generali dell'attività amministrativa stabiliti dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, ... si applicano, salva la specialità, anche per il procedimento amministrativo tributario*". Più nello specifico, la giurisprudenza ha ad esempio dichiarato applicabile la L. 241/90 all'**attività di esazione esattoria-**

le (Cass., 18415/2005 e 4777/2013), nonché ha ritenuto (Cass. 1767/2012), che la totale **inosservanza dell'art. 3, L. 241/1990** (che impone di indicare, "in ogni atto notificato al destinatario" l'autorità a cui è possibile ricorrere contro l'atto stesso e il relativo termine) da parte dell'Amministrazione, comporti il riconoscimento della scusabilità dell'errore in cui sia eventualmente incorso il destinatario nell'individuazione dell'Autorità, amministrativa e non giudiziaria, cui rivolgersi per l'impugnazione dello stesso provvedimento, risultando altrimenti leso l'affidamento che il destinatario ripone nel corretto operare dell'Amministrazione e la stessa possibilità di tutela giurisdizionale, garantita dall'art. 24 Cost. (sicché, non potendo tale provvedimento essere ritenuto definitivo per omessa impugnazione giurisdizionale nei termini, nell'ipotesi in cui sia stato integrato dalla stessa Autorità con successivo provvedimento che, richiamando per il merito il precedente, lo integri con l'indicazione dei termini e dell'Autorità presso cui impugnare, e l'impugnazione giurisdizionale avverso quest'ultimo sia stata tempestivamente proposta, l'impugnazione deve essere esaminata nel merito, considerando il secondo provvedimento integrativo del primo).

Quanto alla **possibile diversità di contenuti delle nozioni utilizzate nelle due materie**, è interessante ricordare il caso delle "aree edificabili" ai fini ICI. Dopo avere affermato in modo pressoché univoco la rilevanza dell'**edificabilità giuridica** ai fini ICI, la giurisprudenza della Cassazione (21644/2004) aveva affermato, al contrario, l'imponibilità quale area fabbricabile delle sole aree la cui utilizzazione a scopo edificatorio fosse attuale e non già di quelle la cui edificazione fosse rinviata all'adozione e successiva approvazione regionale degli strumenti urbanistici attuativi: occorre, dunque, l'**esistenza di una concessione edilizia** rilasciata con provvedimenti definitivi. Questo mutamento giurisprudenziale determinò l'intervento del legislatore che, con norma di interpretazione autentica (art. 11-quaterdecies, co. 16, d.l. 203/2005, conv. in L. 248/2005), stabilì che "Ai fini dell'applicazione del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, la disposizione prevista dall'articolo 2, co. 1, lettera b), dello stesso decreto si interpreta nel senso che un'area è da considerare comunque fabbricabile se è utilizzabile a scopo edificatorio **in base allo strumento urbanistico generale**, indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo". Il legislatore intervenne nuovamente con l'art. 36, co. 2, d.l. 223/2006, conv. in L. 248/2006, ribadendo che "ai fini dell'applicazione (...) del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio **in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune**, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo". Le norme di interpretazione autentica hanno formato oggetto di numerose eccezioni di incostituzionalità: la Consulta, tuttavia, ha prima (41/2008) evidenziato la sufficienza dell'**astratta edificabilità del suolo** a giustificare la valutazione del terreno secondo il suo valore venale e a differenziare radicalmente tale tipo di suoli da quelli agricoli non edificabili, e successivamente (266/2008) ha affermato la **ragionevolezza di una diversa nozione di area edificabile ai fini fiscali** – per la quale rileva la corretta determinazione del valore imponibile del suolo – e **ai fini urbanistici** – per la quale rileva invece l'effettiva possibilità di edificare – poiché "la potenzialità edificatoria dell'area, anche se prevista da strumenti urbanistici solo in itinere o ancora inattuali, costituisce notoriamente un elemento oggettivo idoneo ad influenzare il valore del terreno e, pertanto, rappresenta un indice di capacità contributiva adeguato, ai sensi dell'art. 53 Costituzione, in quanto espressivo di una specifica posizione di vantaggio economicamente rilevante".

Tuttavia, neanche la più risalente **visione "privatistica"** – che ricostruiva in un'ottica sinallagmatica il rapporto tributario, come meglio si esaminerà nella parte dedicata all'interpretazione della norma tributaria (cap. V, par. 1) – è dotata di fondamento, ancorché i **punti di contatto con il diritto privato** certamente non manchino.

Sotto un primo profilo, quasi sempre alla base della fattispecie imponibile vi è una **fattispecie di diritto privato** (contratto, donazione, successione, ecc.) assunta quale fattispecie che produce il risultato dell'applicazione del tributo: da qui la qualificazione della norma tributaria quale **norma di "secondo grado"**, che si limita cioè ad assumere atti o

fatti, eventualmente già qualificati ad altri fini da norme di altri settori dell'ordinamento, a presupposto dell'imposta. Si pone, tuttavia, il più generale problema del rapporto tra qualificazioni civilistiche e qualificazioni tributarie, tra tesi autonomiste e tesi che privilegiano l'unità dell'ordinamento giuridico (cap. V, par. 2).

Inoltre, numerosi altri problemi sorgono con riferimento ai rapporti con il diritto privato, a dimostrazione del fatto che il diritto tributario non è appiattito sul diritto privato stesso.

Si pensi, ad esempio:

- all'**autonomia negoziale**, dovendosi in particolare stabilire se questa trovi dei particolari limiti nel diritto tributario oppure se il contribuente possa organizzare i suoi affari economici in modo tale da minimizzare il carico fiscale (cap. V, par. 3, relativamente all'abuso del diritto/elusione);

- alla disciplina dell'**invalidità degli atti** e alla relativa ripercussione sull'obbligazione tributaria (cap. XXIII, par. 11, relativamente alle c.d. "note di variazione" ai fini IVA);

- alle c.d. "**nullità fiscali**", dove alla previsione di "nullità testuali" che determinano la nullità del negozio ai sensi dell'art. 1418 c.c., si contrappone il principio generale di fondo di cui all'art. 10, co. 3, L. 212/2000, secondo cui "*le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto*": nel caso dell'art. 1, co. 346, L. 311/2004 – che prevede la nullità del contratto di locazione non registrato – la Consulta ha legittimato tale nullità testuale nonostante il citato art. 10, co. 3, poiché esso "*non introduce ostacoli al ricorso alla tutela giurisdizionale, ma eleva la norma tributaria al rango di norma imperativa, la violazione della quale determina la nullità del negozio*": Corte cost., 420/2007; nel medesimo senso, Cass., SS.UU, 18213/2015; 25503/2016; SS.UU. 23601/2017);

- alla **disciplina dell'obbligazione tributaria**, dovendosi stabilire se possa farsi applicazione diretta della disciplina civilistica relativa alle obbligazioni di diritto privato oppure questa applicazione debba avvenire soltanto in via analogica (si pensi all'applicazione delle norme civilistiche in tema di solidarietà, prescrizione e decadenza, compensazione, interessi anatocistici, successione nel debito d'imposta, ripetizione dell'indebito e via dicendo) (cap. IX, par. 6 ss. e cap. X);

- al rapporto tra **soggettività** civilistica e soggettività tributaria (cap. IX, par. 3);

- al rapporto tra il principio di c.d. "indisponibilità" della pretesa tributaria e le **vicende modificative del rapporto di imposta** (cap. X, par. 2); e via dicendo.

Oltre che con il diritto amministrativo e con il diritto privato, il diritto tributario ha numerosi punti di contatto anche con **altre branche dell'ordinamento**.

Segnatamente:

- i) quanto al **diritto costituzionale**, vi sono nella Costituzione numerose norme che interessano il fenomeno tributario. Importanza centrale rivestono, ovviamente, l'**art. 23** Cost. (cap. II), che contiene il principio di riserva di legge, e l'**art. 53** Cost. (cap. III), che contiene il principio di capacità contributiva. Rilevano tuttavia anche altre norme della Costituzione: si pensi all'**art. 2** Cost., che pone in evidenza il più generale dovere di solidarietà; all'**art. 3** Cost., relativo al principio di eguaglianza (nel duplice profilo formale e sostanziale); all'**art. 14** Cost., che tutela la sfera personale del cittadino e, quindi, anche del contribuente; all'**art. 25** Cost., in tema di riserva di legge penale; all'**art. 41** Cost., in tema di libertà di iniziativa economica (si pensi alla cessazione anticipata di agevolazioni tributarie pluriennali rispetto all'originaria scadenza – cap. IV, par. 1 – o all'ingerenza dell'Amministrazione

zione finanziaria nelle scelte imprenditoriali – cap. V, par. 3); all'**art. 75 Cost.**, che vieta il referendum in materia tributaria; all'**art. 81 Cost.**, che disciplina l'equilibrio di bilancio; agli **artt. 117 e 119 Cost.**, che attengono alla ripartizione della potestà impositiva fra Stato, Regioni e altri enti territoriali; infine, a tutte le **altre norme costituzionali** che consentono un giudizio di bilanciamento con l'art. 53 Cost. nell'ottica della funzione promozionale del diritto tributario (cap. III, par. 4);

ii) quanto al **diritto europeo**, vi sono **tributi c.d. "armonizzati"**, la cui disciplina è di origine europea (tra cui l'IVA e i tributi doganali) e alla quale deve informarsi la disciplina nazionale in ordine alla relativa interpretazione (la cui uniformità è garantita da un organo giurisdizionale *ad hoc* qual è la Corte di giustizia UE) ed applicazione. Tuttavia, il diritto europeo ha riflessi anche sui **tributi c.d. "non armonizzati"**: l'imposizione diretta, infatti, pur rientrando nell'esclusiva competenza degli ordinamenti nazionali, deve rispettare il divieto di **discriminazioni** (intese come diverso e deteriore trattamento tra residenti e non residenti privo di giustificazioni), di **restrizioni** (intese come ostacoli posti all'esercizio di una libertà fondamentale da parte di un proprio residente in direzione di un altro Stato membro) e di **aiuti di Stato** (intesi come agevolazioni fiscali riservate a talune imprese o talune produzioni) (cap. VIII). Fondamentale è tuttavia il diritto europeo anche in relazione ai principi che devono regolare il **procedimento tributario** (cap. XI e ss.);

iii) quanto al **diritto internazionale**, trovano applicazione in materia tributaria sia le (rare) consuetudini internazionali; sia le convenzioni internazionali, soprattutto in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, da interpretare ed applicare secondo i principi propri del diritto internazionale (cap. VIII); ma rilevanti sono ormai anche le conseguenze, sul piano tributario (sostanziale, procedimentale, processuale e sanzionatorio), della Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo (CEDU);

#### CEDU, CONDOTTA COLPOSA DELLO STATO E DEBENZA DEL TRIBUTO

Emblematica è la vicenda che ha interessato la tassazione delle indennità di esproprio (e delle cessioni volontarie) disposta dall'art. 11, L. 413/1991 relativamente ad espropri compiuti prima del 31 dicembre 1988 ma la cui indennità fosse stata corrisposta successivamente a tale data (cap. IV, par. 1).

A tale riguardo, infatti, la giurisprudenza della Cassazione ha sempre ritenuto che si dovesse fare riferimento non già al momento del trasferimento del bene (secondo un principio di competenza), quanto invece alla percezione dell'indennità dopo la suddetta data (secondo un principio di cassa), trattandosi di un effetto tipico della disciplina della successione delle leggi nel tempo.

Tuttavia, era accaduto che un contribuente cedesse volontariamente gli appezzamenti di terreno nel 1981, ricevendo solo nel 1997 il corrispettivo.

La Corte (Cass., 1429/2013), richiamando l'**art. 6 della CEDU** relativo al giusto processo e l'art. 1, par. 1 del Primo Protocollo relativo alla tutela del diritto di proprietà, ha rinvenuto nel caso di specie un **danno derivante da ingiustificato ritardo** (15 anni) nel corrispondere quanto pattuito e che non sarebbe stato subito ove il pagamento fosse avvenuto nel termine "ragionevole" di definizione dei procedimenti amministrativi (tenuto conto che anche l'art. 2-bis, L. 241/1990, prevede il risarcimento del danno ingiusto cagionato in conseguenza dell'inosservanza dolosa o colposa del termine di conclusione del procedimento).

Con la conseguenza di introdurre una eccezione alla propria giurisprudenza in tema di principio di cassa nel senso di non rendere la plusvalenza imponibile nel caso di ingiustificato ritardo della P.A. nel pagamento della indennità, non potendo essere posto a carico del proprietario oggetto di una condotta illegale (il ritardo colposo del Comune) il pagamento di un tributo che vada ad incidere sul *quantum* spettante al medesimo.

iv) quanto al **diritto penale**, il d.lgs. 74/2000 prevede talune ipotesi delittuose connesse alla violazione di norme di carattere tributario, fermo restando che le norme penali tributarie fanno parte del sistema penale codicistico, le cui disposizioni trovano applicazione laddove non disposto diversamente dalle norme penali tributarie (cap. XVIII, par. 9); sotto il profilo procedimentale e processuale, poi, l'art. 20 del citato decreto prevede che *“il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”* (e specularmente accade per quello penale in relazione a quello tributario, ex artt. 3 e 479 c.p.p.), sicché vi è una reciproca autonomia del procedimento penale per l'accertamento dei reati tributari rispetto al processo tributario e all'accertamento tributario, e il giudice penale non deve né attendere, né tanto meno è vincolato a una pronuncia definitiva in sede tributaria e viceversa (sul principio della separazione tra il processo penale e il procedimento/processo tributario o del c.d. “doppio binario”, che ha sostituito la c.d. “pregiudiziale tributaria” sin dalla riforma dei reati tributari attuata con L. 516/1982, Cass., sez. pen., 7739/2012; 24811/2011; 21213/2008);

v) quanto al **diritto sanzionatorio tributario amministrativo**, esso è stato disciplinato *ex novo* con il d.lgs. 472/1997 sul modello c.d. “parapenalistico” della L. 689/1981 (c.d. “legge generale sulle sanzioni amministrative”) (cap. XVIII, par. 3), ancorché la disciplina tributaria si ponga rispetto al diritto punitivo comune di cui alla citata legge in un rapporto di specialità (ad es., in tema di *abolitio criminis*: *infra*, cap. IV, par. 6); in considerazione dell'adozione di tale modello, i principi cardine che informano il sistema delle sanzioni amministrative tributarie si collocano pertanto in un quadro di riferimento di tipo penalistico (riserva di legge, personalità, irretroattività, *favor rei*, ecc.);

#### LA MANCANZA DI COLPEVOLEZZA DELLA PERSONA FISICA E I RIFLESSI SULL'ENTE

Emblematica del nuovo modello adottato è Cass. 2818/2012, secondo cui nel sistema di principi generali in materia di sanzioni amministrative tributarie di cui al d.lgs. 472/1997, la sanzione è riferibile alla **persona fisica** che ha concorso a commettere la violazione (art. 2, co. 2); la persona fisica che ha posto in essere il comportamento trasgressivo costituisce l'**unico centro d'imputazione della sanzione**, mentre l'art. 11 estende la responsabilità dell'autore della violazione, solo in via solidale, al contribuente, che ben può essere un ente, con o senza personalità giuridica (per i soggetti con personalità giuridica, l'art. 7, d.l. 269/2003, stabilisce tuttavia adesso che *“le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”*, n.d.r.). Pertanto, ove il giudizio di merito si concluda con l'assoluzione delle persone fisiche che abbiano commesso l'illecito, essendo escluso *“l'elemento della colpevolezza”*, il giudice non può affermare *“la legittimità degli avvisi di liquidazione e di irrogazione di sanzione nei confronti della Società”* e la Cassazione deve cassare senza rinvio l'affermazione di responsabilità per le sanzioni dell'ente rappresentato.

vi) quanto al **diritto processuale civile**, se è vero che il diritto tributario ha un suo specifico **processo**, disciplinato, per i primi due gradi di giudizio, dal d.lgs. 546/1992, è anche vero che tale decreto contiene un rinvio al c.p.c.; a ciò si aggiunge che l'**espropriazione forzata tributaria** trova la propria disciplina nelle previsioni civilistiche e processualcivili applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, salve le deroghe recate dal

d.p.r. 602/1973 e sempreché compatibili con le prime (art. 49, co. 2, d.p.r. 602/1973) (cap. XVII, par. 4).

#### IL PROCESSO TRIBUTARIO E LA PLURALITÀ DEI MODELLI PROCESSUALI: IL CASO DEL LITISCONSORZIO

Fermo restando che l'art. 1, co. 2, d.lgs. 546/1992 dispone che *"I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile"*, l'esistenza di un **processo tributario**, come sottolineato dalla Cassazione a SS.UU. (1052/2007), rappresenta una conseguenza della *"strumentalità del processo alla tutela delle posizioni sostanziali che ne costituiscono l'oggetto"*, e come tale impone *"una flessibilità delle regole processuali per valorizzarne la funzione in relazione alla specificità dei diritti e degli interessi coinvolti nel giudizio"*. Ne costituisce, dunque, ineludibile conseguenza una **"pluralità di modelli processuali disomogenei"**, tanto che, come sottolinea la Cassazione, *"il legislatore ha avvertito l'esigenza di affiancare al 'modello del processo ordinario', i differenziati modelli del 'processo del lavoro', del 'processo tributario' e del 'processo societario', la cui esegesi non può essere condotta adottando una identica 'chiave di lettura' (Cass., SS.UU., 8203/2005). Può dirsi – parafrasando un'autorevole dottrina – che anche per il 'processo' si sia aperta una speciale 'età della decodificazione' che comporta il passaggio 'dal sistema' 'ai sistemi', attraverso lo sviluppo di 'microcosmi normativi' – o, se si vuole, ad 'ordinamenti di settore' ... – che, pur restando aperti sui confini e, quindi, contaminabili (anzi, spesso essi stessi sono il risultato di una contaminazione), rispondono, tuttavia, a principi ordinatori propri, più adatti di altri ad esprimere la specificità delle realtà regolamentate"*. Da ciò consegue, nel caso esaminato dai giudici di Cassazione, che *"la disciplina litisconsortile nel processo tributario risponde a regole non omogenee a quelle che presidiano la disciplina avente lo stesso oggetto nel processo ordinario"*, dovendosi pertanto fornire una lettura diversa da quella del corrispondente istituto del processo civile, la quale, come si esaminerà in tema di solidarietà passiva (cap. IX), tenga conto del fatto che separate e discordi pronunce sulla fattispecie costitutiva dell'obbligazione, che si è contestata in riferimento alle sue *"ragioni unitarie"*, altererebbero significativamente il rapporto tra imposizione e capacità contributiva dell'obbligato.

Va altresì rilevato, sul piano costituzionale, come la Consulta abbia affermato l'inesistenza di *"un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo"* (18/2000).

Tanto premesso, si potrebbe allora parlare di diritto costituzionale tributario, di diritto internazionale tributario, di diritto europeo tributario, di diritto processuale tributario e di diritto sanzionatorio tributario.

In tutte queste espressioni, la parola *"tributario"* segue la branca di riferimento (costituzionale, ecc.), ma dovremmo chiederci se non sia forse più corretto che la parola *"tributario"* preceda la seconda.

In alcuni casi è chiaramente ammissibile utilizzare ambedue le espressioni, in quanto è possibile pervenire a criteri di classificazione piuttosto netti. Ad esempio, al **"diritto internazionale tributario"** può ascriversi l'insieme delle norme aventi la loro origine nell'ordinamento internazionale e come oggetto la regolamentazione di fenomeni tributari, mentre al **"diritto tributario internazionale"** l'insieme delle norme aventi la loro origine nell'ordinamento dei singoli Stati, ma il cui oggetto è dato da fattispecie tributarie aventi elementi di estraneità con il territorio dello Stato. In quest'ottica, il diritto internazionale tributario diventa una branca del diritto internazionale, il quale al suo interno comprende altre branche, quali un diritto internazionale penale, commerciale, privato e via dicendo:

conseguentemente, trovano applicazione le regole sull'interpretazione e sull'applicazione proprie del diritto internazionale stesso.

In altri casi, ad esempio in ambito **sanzionatorio amministrativo**, la riforma attuata con d.lgs. 472/1997 potrebbe addirittura giustificare l'inversione dei termini, per essere stato conferito carattere "sistematico" (con il superamento del precedente fenomeno dei microsistemi sanzionatori "chiusi" peculiari per singoli tributi o per gruppi di tributi), e soprattutto, "autonomo", alla disciplina tributaria, posta rispetto alla disciplina punitiva comune di cui alla L. 689/1981 in un rapporto di specialità.

Ancora, è invece assai difficile stabilire un confine in altri campi, come nel diritto **sanzionatorio penale** e nel **diritto processuale**, a motivo dei forti fenomeni di sovrapposizione cui si assiste: in questa ipotesi si potrebbe, a rigore, consentire un utilizzo indifferenziato delle citate espressioni anche se, almeno con riferimento al processo tributario, può certamente parlarsi di un modello di processo *ad hoc* che risponde alla specificità degli interessi e diritti in esso coinvolti.

In altri casi ancora, un utilizzo indifferenziato dei termini deve escludersi: non esiste, ad esempio, un **diritto tributario europeo**, perché le disposizioni europee di natura tributaria attualmente in vigore trovano la loro fonte esclusiva nel diritto europeo.

Infine, in alcuni casi deve essere privilegiata un'espressione in quanto più appropriata, come nel diritto **costituzionale** tributario, per non poter essere le disposizioni tributarie svincolate dal contesto della Carta costituzionale in cui esse trovano collocazione.

Concludendo la discussione sui rapporti con il diritto amministrativo, nulla da dividere con esso ha infine la **normativa sostanziale dei singoli tributi** (soggetti passivi, presupposto, base imponibile, aliquota, agevolazioni, ecc.), che dà luogo ad una disciplina del tutto autonoma.

Conclusivamente, mentre l'appartenenza del diritto tributario al diritto pubblico non ha certo bisogno di dimostrazione, la riconduzione al diritto amministrativo, pur rilevante ancora sotto molti aspetti, appare certamente riduttiva.

Ciò che a noi interessa sottolineare è però l'emersione, dal discorso sull'autonomia del diritto tributario, di alcuni elementi importanti, derivanti dalla rilevanza che le **interrelazioni con le altre branche dell'ordinamento** possono assumere nel processo di interpretazione ed applicazione della norma tributaria.

Vedremo, ad esempio, le relative ricadute sul tema dell'utilizzo nel diritto tributario di nozioni e concetti appartenenti ad altre branche del diritto (cap. V, par. 2) e, più in generale, sul tema del rapporto tra diritto tributario e diritto civile, in cui si fanno rientrare la fondamentale problematica del rapporto tra obbligazione tributaria e codice civile (ad es., in tema di solidarietà, prescrizione, ecc.) (cap. X, par. 1), la diretta dislocazione in sede civilistica di norme tributarie (ad es., in tema di privilegi) e il richiamo della disciplina civilistica al fine di variarne l'ambito di applicazione.

Va qui anche richiamato lo stretto collegamento tra l'**autonomia** e il profilo dell'**unità** dell'ordinamento tributario, quale insieme dei principi che formano la *ratio* unificante del diritto tributario.

Tale unità richiede complessivamente che gli elementi del tributo si relazionino in vincoli gerarchici e si coordinino secondo regole precise. Pertanto, se si muove da questa unitarietà, si coglie meglio anche l'essenza del sistema interno, nel senso di ritenere le disposizioni tributarie non solo parte dell'ordinamento giuridico e, quindi, coinvolte in uno scambio dialettico con le altre branche dell'ordinamento ove necessario, ma, evitando l'isolamento del diritto tributario in un mondo autoreferenziale, di cogliere all'interno di esso que-

gli **elementi unificanti** idonei a valorizzare gli elementi comuni ai vari “**microsistemi impositivi**” (imposte sui redditi, IVA, imposte sui trasferimenti, ecc.).

Per quanto attiene ai rapporti, all’interno del diritto tributario, tra i vari “**microsistemi di imposte**”, va tuttavia rilevato sin d’ora che la constatata eterogeneità della materia si riflette purtroppo assai negativamente sul versante costituzionale, poiché la mancata appartenenza al sistema finisce per giustificare arbitrii che un approccio sistematico certamente impedirebbe.

In presenza di **discipline differenziate** può invero emergere, come elemento di comparazione nel giudizio di eguaglianza, la disciplina prevista per un altro settore. Ma tale collegamento viene di regola svilito dalla **mancanza di un sistema**, che non consente la costruzione di modelli generali di riferimento alla stregua dei quali valutare la ragionevolezza di singole disposizioni. Vedremo infatti successivamente, quando tratteremo dell’interpretazione c.d. “sistematica”, che la Corte costituzionale ammette discipline differenziate tra diverse imposte (ad es., tra imposte dirette ed indirette), introducendo un concetto di “**polisistematicità dell’ordinamento tributario**”, senza tuttavia fornirne giustificazione (e dimostrazione) alcuna (cap. V, par. 4).

Riassumendo, abbiamo dunque evidenziato sia la **strutturazione nel nucleo fondamentale** dell’ordinamento tributario, sia **alcune tra le interrelazioni** che si sviluppano tra disposizioni aventi la loro fonte in ordinamenti giuridici distinti, tra disposizioni tributarie e altre branche dell’ordinamento giuridico statale e, infine, tra disposizioni tributarie appartenenti ad imposte diverse. A ciò si aggiunge il problema delle “**deroghe al diritto comune**” spesso contenute nelle disposizioni tributarie, che vengono ascritte al tema del c.d. “interesse fiscale” (cap. III, par. 2).

Ciò rende **difficile**, da un lato, **pervenire all’individuazione di un sistema organico**, per la difficoltà di rintracciare chiari nessi relazionali tra le disposizioni tributarie e una corrispondenza a vincoli gerarchici ed ordinatori e, dall’altro, **negare la dipendenza del diritto tributario** dagli altri rami del diritto, con la conseguente difficoltà di ravvisare una autonomia, nel senso pieno del termine, del diritto tributario.

Non ci pare infatti avvalorata dal diritto vivente la tesi, pur autorevolmente sostenuta, che ritiene autonomo il diritto tributario in quanto esso ruota intorno al canone fondamentale della **capacità contributiva**. Si tratta infatti di una petizione di principio, sia in quanto l’art. 53 Cost. non ha dato luogo a forti prese di posizione da parte della Corte costituzionale e viene applicato da essa in maniera “attenuata” (cap. III), sia per le rare applicazioni che l’art. 53 Cost. ha avuto in sede di interpretazione “adeguatrice” (cap. V), sia infine per la sostanziale estraneità dell’art. 53 Cost. alla fase attuativa del tributo.

È dunque da ritenere che l’autonomia del diritto tributario debba essere semplicemente rinvenuta nel fatto esso ruoti intorno al **concetto giuridico di tributo** (cap. II, par. 2), elemento ad un tempo aggregante e distintivo del diritto tributario stesso, del quale esso studia la fase istitutiva (le fattispecie impositive) e la fase attuativa (i procedimenti applicativi, di riscossione, sanzionatori e giurisdizionali).

## 2. *Diritto tributario, diritto finanziario e scienza delle finanze.*

Si è detto come il diritto tributario abbia tardato (e faticato) ad acquisire una propria autonomia nell’ambito delle branche giuridiche.

In realtà, esso è stato ricondotto non solo al diritto amministrativo, ma anche al diritto

finanziario e alla scienza delle finanze, dai quali il diritto tributario si è progressivamente reso autonomo rispettivamente per un suo specifico oggetto e/o per una diversa metodologia di indagine.

Per quanto attiene al **diritto finanziario**, va infatti premesso che lo Stato e, più in generale, gli enti pubblici hanno necessità di mezzi finanziari per poter operare.

Come meglio si preciserà oltre (cap. II), questi mezzi finanziari derivano da una duplice fonte. In primo luogo, dall'**attività iure gestionis**. Lo Stato da un lato dispone di un proprio patrimonio che amministra e dal quale ricava degli introiti, dall'altro gestisce attività economiche in regime privatistico (anche in via indiretta, tramite partecipazioni in società). In secondo luogo, dall'**attività iure imperii**, procurandosi lo Stato la stragrande maggioranza dei mezzi finanziari acquisendo ricchezza dai cittadini, soprattutto attraverso i tributi.

Ebbene, al **diritto finanziario** vengono ricondotte tutte le norme che riguardano la raccolta, la gestione e l'erogazione dei mezzi monetari che occorrono per il funzionamento dello Stato e delle sue articolazioni territoriali.

Al suo interno si distinguono due distinti ambiti di studio.

Da un lato, la **contabilità di Stato**, che riguarda l'amministrazione del patrimonio e la contabilità generale dello Stato, quali le norme che attengono all'amministrazione dei beni, alla formazione dei contratti, all'approvazione e alla gestione del bilancio e alla gestione della cassa.

Dall'altro, appunto, il **diritto tributario**, che disciplina quella specifica attività dello Stato diretta a procurarsi, in forza di un potere di supremazia ad esso attribuito dalla legge, i mezzi finanziari occorrenti per il raggiungimento delle proprie finalità. Si tratta, dunque, di un complesso di norme che regola la **fase acquisitiva dei mezzi finanziari**.

Sarebbe peraltro riduttivo ascrivere al diritto tributario solo la finalità di procacciare i suddetti mezzi finanziari.

In primo luogo, esso può avere **finalità redistributive della ricchezza**. La redistribuzione può infatti avviarsi già nella fase del **prelievo** (prelevando di più in capo a chi ha una capacità contributiva maggiore e di meno in capo a chi ne ha una minore), per poi proseguire nella fase della **spesa** (utilizzando i mezzi, una volta acquisiti, principalmente a favore di chi ha di meno).

In secondo luogo, esso può avere **finalità promozionali**, potendo la leva tributaria diventare uno strumento di politica fiscale per promuovere determinate istituzioni o attività (quali: agevolazioni alla famiglia, alle attività "no-profit", alla proprietà contadina, ecc.).

Infine, esso può avere **finalità disincentivanti**. Lo strumento fiscale può, infatti, assumere anche un'importante funzione di "indirizzo" dei comportamenti dei contribuenti al fine di promuoverne alcuni (ad es., determinati consumi anziché altri) e disincentivarne altri (ad es., l'emissione di sostanze inquinanti che si traducono in un danno per il bene ambiente).

Per quanto riguarda, infine, i rapporti con la **scienza delle finanze**, la differenza è netta, in quanto quest'ultima, da un lato, appartiene ormai al novero delle scienze economiche e finanziarie e viene insegnata, diversamente da quanto accadeva in passato, da economisti e con corrispondente metodo scientifico e, dall'altro, il suo oggetto è costituito dallo studio dei modelli teorici della politica fiscale e della ripartizione delle spese pubbliche tra i cittadini, nonché degli effetti della finanza pubblica.

## CAPITOLO II

# PRESTAZIONI IMPOSTE, TRIBUTI E RISERVA DI LEGGE

SOMMARIO: 1. La rilevanza della nozione di “tributo” e della sua delimitazione verso l’alto (prestazioni imposte) e verso il basso (prestazioni in regime privatistico). – 2. Le entrate dello Stato e i tributi. – 3. Il rapporto tra prestazioni patrimoniali imposte e tributi. – 4. La classificazione dei tributi: imposte, tasse, contributi e monopoli fiscali. – 5. Riserva di legge, principio di legalità ed elementi del tributo.

### 1. *La rilevanza della nozione di “tributo” e della sua delimitazione verso l’alto (prestazioni imposte) e verso il basso (prestazioni in regime privatistico).*

Delineate in via generale le relazioni che intercorrono tra il diritto tributario e le altre branche giuridiche e non giuridiche, dobbiamo adesso esaminarne con maggiore attenzione l’oggetto, ovvero il tributo.

A tal fine il diritto positivo, pur non offrendo una definizione di tributo, contiene diversi riferimenti ad esso.

A livello costituzionale, l’art. 23 Cost., relativo alla c.d. “**riserva di legge**” in materia tributaria, fa riferimento alla categoria delle c.d. “**prestazioni personali e patrimoniali imposte**”, ponendo un primo problema di quale sia la relazione che intercorre tra tali prestazioni e il tributo: al riguardo, si anticipa sin d’ora che tra i due concetti sussiste un rapporto di genere a specie, nel senso che costituiscono “prestazioni patrimoniali imposte” tutti i tributi, ma questi ultimi, pur costituendone il nucleo principale, non esauriscono il novero delle prestazioni patrimoniali imposte (*infra*, par. 3).

Sempre a tale livello si rinviene poi l’art. 75 Cost., che vieta il **referendum** per le “**leggi tributarie**”, ponendosi anche qui il problema della definizione del relativo oggetto (si pensi, ad es., alle norme in tema di ritenute a titolo di acconto, la cui richiesta di referendum abrogativo è stata dichiarata inammissibile dalla Corte costituzionale: 11/1995).

Rilevanza su tale piano può poi assumere la qualificazione di un determinato prelievo come tributario anziché quale mera controprestazione di servizi ricevuti, segnatamente ai fini della **verifica della legittimità costituzionale della relativa istituzione ove avvenuta a livello regionale e non statale** (280/2011, relativa alla incostituzionalità del “contributo” dovuto ai Comuni dai gestori degli impianti di trattamento dei rifiuti istituito dalla Regione Piemonte in violazione dell’art. 119 Cost.).

Anche a livello sub-costituzionale emergono numerosi profili di rilevanza della nozione di tributo.

In primo luogo, si pensi all'art. 2, d.lgs. 546/1992 contenente la disciplina del contenzioso tributario, che attribuisce alla **giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie** le controversie aventi ad oggetto *“i tributi di ogni genere e specie comunque denominati”*.

In secondo luogo, essa rileva sotto il profilo della possibile **esclusione da Iva** dei prelievi di natura tributaria, stante la loro natura non sinallagmatica e purché ciò sia compatibile con il diritto europeo sotto il particolare profilo della tutela della concorrenza o, ancora, sempre in ambito IVA, all'individuazione dell'ambito di applicazione del **regime di esenzione** previsto per le *“operazioni relative alla riscossione dei tributi”* (art. 10, n. 5, d.p.r. 633/1972).

### I CASI DELLA TARIFFA DI IGIENE AMBIENTALE E DELLE OPERE A SCOMPUTO DEGLI ONERI DI URBANIZZAZIONE

Emblematica è la vicenda che ha interessato la c.d. **TIA1** (Tariffa di igiene ambientale), istituita in molti comuni in sostituzione della TARSU (Tassa sui rifiuti solidi urbani) per effetto di quanto disposto dal d.lgs. 22/1997 e da essi assoggettata ad IVA. La Corte costituzionale (238/2009) dopo aver ritenuto che sul piano sostanziale la disciplina della TIA fosse sostanzialmente analoga a quella della TARSU, di cui essa costituiva una “mera variante” mantenendone pertanto la **natura tributaria**, ha ritenuto che *“la rilevata inesistenza di un nesso diretto tra il servizio e l'entità del prelievo – quest'ultima commisurata, come si è visto, a mere presunzioni forfetarie di producibilità dei rifiuti interni e al costo complessivo dello smaltimento anche dei rifiuti esterni – porta ad escludere la sussistenza del rapporto sinallagmatico posto alla base dell'assoggettamento ad IVA ai sensi degli artt. 3 e 4 del d.p.r. n. 633 del 1972 e caratterizzato dal pagamento di un 'corrispettivo' per la prestazione di servizi”*; che *“non esiste, del resto, una norma legislativa che espressamente assoggetti ad IVA le prestazioni del servizio di smaltimento dei rifiuti, quale, ad esempio, è quella prevista dall'alinea e dalla lettera b) del quinto comma dell'art. 4 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui, ai fini dell'IVA, ‘sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici’, le attività di ‘erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore’, e che, infine, “se, poi, si considerano gli elementi autoritativi sopra evidenziati, propri sia della TARSU che della TIA, entrambe le entrate debbono essere ricondotte nel novero di quei ‘diritti, canoni, contributi’ che la normativa comunitaria (da ultimo, art. 13, paragrafo 1, primo periodo, della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006; come ribadito dalla sentenza della Corte di giustizia CE del 16 settembre 2008, in causa C-288/07) esclude in via generale dall'assoggettamento ad IVA, perché percepiti da enti pubblici ‘per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità’, sempre che il mancato assoggettamento all'imposta non comporti una distorsione della concorrenza (distorsione, nella specie, non sussistente, in quanto il servizio di smaltimento dei rifiuti è svolto dal Comune in regime di privativa)”*.

La giurisprudenza di legittimità, dopo alcune sentenze che avevano sostenuto l'assoggettamento ad IVA della TIA indipendentemente dalla sua natura tributaria (Cass., 5297/2009, 2320/2012; contra, Cass., 3756/2012; 4723/2015), ha infine accolto (Cass., SS.UU., 5078/2016) la tesi dell'esclusione da IVA, trattandosi di un tributo (non qualificabile, pertanto, come corrispettivo di una “prestazioni di servizi”) e non esistendo specifiche disposizioni in ordine al suo assoggettamento ad IVA (che peraltro sarebbe stato di dubbia compatibilità con la normativa europea sopra richiamata).

Altra vicenda interessante è quella relativa al regime IVA applicabile alle **attività realizzate dal privato (cessione gratuita di aree edificabili e realizzo a proprie spese delle opere di urbanizzazione) a scomputo degli oneri di urbanizzazione**. A tale riguardo, la Cassazione (11344/2016) ha affermato che il contributo di urbanizzazione si configura quale prestazione patrimoniale imposta e viene determinato sulla base della variazione del carico urbanistico, senza dunque tenere conto dell'utilità che riceve il beneficiario del provvedimento di concessione edilizia ovvero delle spese effettivamente necessarie per l'esecuzione delle opere di

urbanizzazione relative alla costruzione assentita. Non esiste pertanto un rapporto tra l'entità del vantaggio che il privato consegue dal permesso di costruire e lo scomputo dell'onere di urbanizzazione, sicché la cessione nei confronti dei Comuni di aree a scomputo degli oneri di urbanizzazione deve considerarsi esclusa da IVA.

In terzo luogo, si pensi alla **particolare disciplina che caratterizza l'obbligazione tributaria**. Il Fisco gode, infatti, di una posizione privilegiata nella fase di attuazione del rapporto impositivo: esso emana atti autoritativi a contenuto impositivo, è titolare della c.d. "autotutela esecutiva" nel senso che può auto-costituirsi il titolo esecutivo (talvolta coincidente con lo stesso atto impositivo, in tal caso denominato in dottrina "atto impositivo", altre volte provvedendo all'iscrizione a ruolo o alla formazione dell'ordinanza-ingiunzione, che costituiscono titolo per la riscossione), procede all'irrogazione delle sanzioni, dispone di poteri particolarmente pregnanti nella fase dell'esecuzione forzata anche in deroga a quelli ordinariamente spettanti ad un creditore privato. Ebbene, dalla riconosciuta natura di un determinato prelievo quale tributo potrebbero trarsi le relative conseguenze in ordine alla disciplina applicabile (ma, vedremo, vale anche il contrario, nel senso che dalla disciplina applicabile, potrebbero trarsi conseguenze in ordine alla natura di un determinato prelievo).

In quarto luogo, la presenza di un "tributo" può determinare l'**inapplicabilità di alcuni principi o regole altrimenti previste**. Si pensi, ad esempio, a quanto disposto dagli artt. 13 e 20, L. 241/1990, che escludono rispettivamente i procedimenti "tributari" dalle disposizioni relative alla partecipazione al procedimento amministrativo e il diritto di accesso nei procedimenti medesimi.

In quinto luogo, si pensi a quanto disposto dall'art. 182-ter della Legge fallimentare in tema di c.d. "**transazione fiscale**", ove è previsto che nel piano di concordato preventivo il debitore possa proporre il pagamento parziale dei "**tributi amministrati dalle agenzie fiscali**", oppure all'art. 2752, co. 3, c.c., che riconosce il **privilegio** per i crediti di natura tributaria (tra i quali va ricompresa, per quanto sopra detto, la c.d. TIA: Cass. 2320/2012).

Infine, un riferimento ai "tributi" (o a figure in esso ricomprese) può essere contenuto in **disposizioni di leggi** e di **altri atti normativi**, in **trattati internazionali**, in **contratti**: si pensi, ad esempio, alle clausole contrattuali che accollano ogni onere fiscale esistente e futuro in capo al datore di lavoro o committente.

Secondo la costante giurisprudenza della Corte costituzionale, la categoria del "tributo" non rileva invece, come si vedrà oltre (cap. III), ai fini dell'applicazione dell'**art. 53 Cost.** relativo al principio di capacità contributiva, applicabile alle sole imposte e non anche all'intera categoria dei "tributi" (come si vedrà comprensiva, oltre che delle imposte, di altre tipologie di entrate).

## 2. Le entrate dello Stato e i tributi.

Il nostro ordinamento non contiene, dunque, alcuna definizione di tributo, sicché la sua ricostruzione, indispensabile ai plurimi fini sopra delineati, è di fonte dottrinale e giurisprudenziale.

Al fine di precisare la nozione di tributo, si ritiene utile muovere dalla classificazione delle **entrate dello Stato**.

In generale, i mezzi finanziari di cui lo Stato necessita per la propria esistenza possono derivare, oltre che ovviamente dall'indebitamento, sia dalla gestione del proprio patrimonio o dall'esercizio (anche indiretto) di attività economiche, sia da prelievi di carattere coattivo. Nel primo caso, delle **entrate c.d. "di diritto privato"**, lo Stato amministra il proprio patrimonio, anche dismettendolo, svolge attività economiche o partecipa al capitale di determinati soggetti che svolgono attività economiche, comportandosi alla stregua di un qualsiasi operatore privato (*iure privatorum*) in un assetto tipicamente corrispettivo. Nel secondo caso, delle **entrate c.d. "di diritto pubblico"**, lo Stato agisce, invece, mediante il proprio potere autoritativo (*iure imperii*) per procacciarsi le entrate.

I **prelievi di carattere coattivo** non hanno tuttavia esclusivamente natura tributaria. In via generale, infatti, all'interno di tale categoria si individuano le seguenti figure:

1. le prestazioni patrimoniali coattive a **carattere sanzionatorio**: si tratta di prestazioni di natura pecuniaria variamente denominate (multe, ammende, ecc.) che costituiscono oggetto di una obbligazione del trasgressore che viene ricollegata dalla legge alla violazione di un dovere giuridico;

2. i **prestiti forzosi**: si tratta di forme di finanziamento imposte dallo Stato, che obbliga taluni soggetti a versare somme o ad acquistare e conservare titoli del debito pubblico per un certo periodo di tempo di regola a fronte della corresponsione dei relativi interessi. In tal caso, dunque, l'acquisizione non è a titolo definitivo bensì temporaneo;

3. le **prestazioni c.d. parafiscali**: si tratta essenzialmente dei contributi previdenziali ed assistenziali, sulla cui natura giuridica, ampiamente discussa anche nella dottrina giuslavoristica, ci soffermeremo oltre (par. 4);

4. le **espropriazioni per pubblica utilità**, a fronte delle quali è previsto un "indennizzo" ai sensi dell'art. 43, co. 3, Cost. La natura di "entrata" viene in particolare collegata al maggior valore del bene espropriato rispetto all'indennizzo riconosciuto al soggetto titolare del bene. Tuttavia, a seguito della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (29 marzo 2006, *Scordino*) e delle sentenze "gemelle" della Corte costituzionale (348 e 349/2007), che hanno ritenuto incostituzionale il sistema italiano di indennizzo basato sulla media tra il valore venale e il valore catastale, in quanto in contrasto con la Convenzione Europea dei diritti dell'uomo (CEDU) nella parte in cui tutela il diritto di proprietà – dovendo dunque l'indennizzo sostanzialmente corrispondere al valore venale (salvo obiettivi di utilità pubblica o di giustizia sociale) – tale ricostruzione appare ormai difficilmente sostenibile, risolvendosi il tutto, almeno nei casi di indennizzo integrale, in una mera modifica qualitativa del patrimonio dello Stato e del soggetto espropriato;

5. altre **entrate coattive di natura non tributaria**;

6. infine, i **tributi**, definibili come obbligazione (o, secondo taluni, talvolta mero "obbligo", come accadrebbe nel caso degli acconti di imposta, dotati del carattere di provvisorietà) avente ad oggetto una **prestazione** di regola **pecuniaria** (potendo talvolta l'obbligazione essere adempiuta con mezzi diversi dal denaro, quale ad esempio la possibilità di assolvere le imposte sui redditi e sulle successioni con opere d'arte), a **titolo definitivo o a fondo perduto** (differenziandosi, sotto tale profilo, dal prestito forzoso), **nascente dalla legge** (senza cioè che vi concorra la volontà dell'obbligato) e **coattiva**, al verificarsi di un **presupposto di fatto** che di regola non ha natura di illecito (differenziandosi, sotto tale profilo, dalla sanzione).

In tale prospettiva, fermo il tratto comune della "coattività", la definizione del tributo viene data essenzialmente "**per differenza**" rispetto alle altre tipologie di entrata. Anzi, in

una prospettiva-limite, non esisterebbero entrate coattive di natura non tributaria diverse da quelle indicate ai punti da 1 a 4.

La **Corte costituzionale** ha invece delineato una definizione “**in positivo**” di tributo, affermando che i criteri cui far riferimento per qualificare come tributari alcuni prelievi consistono: 1) nella **doverosità della prestazione**, in **mancanza di un rapporto sinallagmatico** tra le parti e 2) nel **collegamento** di detta prestazione alla **pubblica spesa** in relazione ad un **presupposto economicamente rilevante** (73/2005, 64/2008, 141/2009, 238/2009, 280/2011).

Viene dunque sottolineato dalla Corte il **connotato “finalistico” del tributo**, costituito dal collegamento della prestazione (*ergo*, dal “**concorso**”) alla pubblica spesa, che essa è destinata a finanziare. Secondo la Corte, pertanto, non potrebbe considerarsi tributo né una misura che determini non l’acquisizione di risorse bensì un **risparmio di spesa** (ad es., il blocco della rivalutazione delle pensioni, Corte cost., 70/2015); né un prelievo sulle pensioni più elevate che sia destinato non alla fiscalità generale, bensì al **finanziamento del sistema previdenziale** (Corte cost., 173/2016).

Questo connotato “finalistico” che emerge dalla giurisprudenza costituzionale pone in evidenza, a sua volta, due ulteriori aspetti.

In primo luogo, esso evoca il tentativo di parte della dottrina di delineare il concetto di tributo “in positivo”, partendo dal **principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost.** (*infra*, cap. III). Si tratta di una tesi criticata da altra dottrina, la quale sottolinea che l’art. 53 Cost. attiene semmai ai requisiti di legittimità costituzionale di un tributo e non anche alla sua esistenza in quanto tale, anche se, in realtà, l’elemento caratterizzante ai fini definitivi non consiste nel requisito di capacità contributiva (che è appunto un requisito di legittimità costituzionale) bensì nel **concorso alle pubbliche spese** menzionato dallo stesso art. 53 Cost. e richiamato, invero, dalla giurisprudenza costituzionale appena citata.

In secondo luogo, esso si collega alla questione se a definire il concetto di tributo concorra il suo “scopo” in specie consistente nella finalità di **procurare entrate allo Stato**. Si tratta invero, come è stato giustamente rilevato, di un retaggio della c.d. “finanza neutrale” non più adatto a descrivere un contesto, invece, caratterizzato dal fine del raggiungimento degli obiettivi fissati dalla Costituzione. Esistono così tributi che hanno **finalità c.d. “extrafiscali”** per “indirizzare” certi comportamenti (ad es., si pensi, quali **tributi “di indirizzo”**, alle imposte per scoraggiare il fenomeno delle case sfitte o per disincentivare produzioni e consumi idonei a generare effetti dannosi sull’ambiente o sulla salute, ecc.) oppure per **agevolare determinati soggetti o attività**; o anche “**tributi di scopo**” (o “**assegnati alla spesa**”), caratterizzati addirittura da una **destinazione ex ante del relativo gettito al finanziamento di determinate attività od opere**. Si pensi ad un tributo gravante su imprese operanti in un determinato settore il cui gettito sia destinato a finanziare attività loro destinate – ammessi nella misura in cui non costituiscono aiuti di Stato vietati *ex art.* 107 TFUE – oppure a finanziare determinate spese pubbliche (ad es., ambientali); oppure ad un tributo gravante su una determinata collettività locale il cui gettito sia utilizzato per costruire **opere pubbliche** la cui utilità ridondi **indistintamente** a favore di essa (trasporto pubblico urbano, opere viarie, opere di risistemazione di aree dedicate a parchi e giardini, ecc.), come ad esempio disposto dall’art. 1, co. 145-171, L. 296/2006, che consente a tal fine ai Comuni di applicare alla base imponibile IMU un’aliquota nella misura massima dello 0,5 per mille (si veda adesso quanto disposto dall’art. 6, d.lgs. 23/2011, che disciplina l’imposta di scopo, prevedendo che la copertura di spese di costruzione possa essere totale e non solo parziale come in precedenza). Resta comunque fermo che, in linea generale, nelle

imposte di scopo l'obbligazione tributaria sorge indipendentemente dall'attività di spesa posta in essere dall'amministrazione, poiché essa colpisce un indice di capacità contributiva e non il vantaggio conseguito dal singolo.

### 3. Il rapporto tra prestazioni patrimoniali imposte e tributi.

Tali essendo, in prima battuta, gli elementi distintivi del tributo, dobbiamo domandarci quale sia il relativo rapporto con il concetto di "prestazioni patrimoniali imposte".

Prima di ciò, va però precisato che il collegamento tra art. 23 Cost. e diritto tributario non si esaurisce nelle prestazioni patrimoniali imposte, potendo coinvolgere anche le c.d. "**prestazioni personali imposte**".

Infatti, soprattutto nella fase di attuazione del tributo, il legislatore pone a carico del contribuente (o anche di soggetti che non hanno realizzato il presupposto di imposta), una serie di obblighi (quali: denunce, comunicazioni, dichiarazioni, ritenute alla fonte, ecc.) che potrebbero concretizzarsi in quel **vincolo alla scelta di destinazione delle relative energie fisiche od intellettuali** che costituisce tratto caratterizzante delle prestazioni personali imposte. Si tratta peraltro di una questione di importanza certamente non secondaria in Italia, per la nota pleora di adempimenti formali che caratterizzano la fase attuativa del tributo, essendosi ormai trasferita ai privati (contribuenti e non) gran parte delle attività necessarie per l'attuazione del tributo, con rilevanti implicazioni anche in ordine al rispetto dell'art. 23 Cost. da parte dei processi di delegificazione che caratterizzano il diritto tributario procedimentale. Non può naturalmente escludersi una qualificazione di tali obblighi, sovente a rilevanza anche patrimoniale, direttamente (ed esclusivamente) in termini di "prestazioni patrimoniali imposte", ad esempio laddove l'obbligo strumentale non sia particolarmente impegnativo (comportando soltanto l'onere economico connesso alla relativa esecuzione).

Tornando, invece, al rapporto con le prestazioni patrimoniali imposte, si è avuto modo di anticipare come tale nozione abbia un **contenuto più ampio** rispetto al tributo.

Va premesso che la Corte costituzionale ha sottolineato, sin dalle sue prime sentenze, come il **carattere essenziale delle prestazioni patrimoniali imposte** risieda nella loro **coattività**, nel senso di essere istituite da un "atto di autorità" a carico di un soggetto senza che la volontà di questo vi abbia concorso (4/1957).

Si tratta delle c.d. "**imposizioni in senso formale**", che comprendono, innanzitutto, le entrate di diritto pubblico che si sono sopra esaminate, sebbene non tutte.

In particolare, vi rientrano i **prestiti forzosi** e le **prestazioni c.d. "parafiscali"**.

Quanto ai primi, si discute se essi vi rientrino nonostante il diritto al rimborso a scadenza del capitale e una remunerazione ragionevole, non verificandosi in tal caso alcuna perdita di valore del capitale e, dunque, una vera e propria decurtazione patrimoniale. Mentre, infatti, secondo parte della dottrina, l'effetto dell'imposizione patrimoniale deve consistere nella decurtazione del patrimonio del privato, non rilevando pertanto le mere modificazioni "qualitative" del patrimonio medesimo; secondo altra parte, invece, l'art. 23 Cost. si riferisce all'assai ampio concetto di "**prestazione**" e, dunque, ad una qualsiasi obbligazione imposta in via coattiva, con ciò differenziandosi dall'art. 30 dello Statuto albertino, che invece faceva riferimento, come visto, al ben più restrittivo concetto di "**tributo**". A nulla rilevrebbe, dunque, ai fini dell'individuazione di una "prestazione patrimoniale imposta", che al sacrificio economico corrispondano eventuali utilità o vantaggi. Va detto, peraltro, che se-

condo la Corte costituzionale (141/1980), la mancanza di effetto ablatorio, mentre osta all'applicazione dell'art. 53 Cost., non osta invece all'applicazione dell'art. 23 Cost., “*essendo innegabile il carattere di prestazione proprio del sacrificio, seppure non definitivo, imposto ai destinatari*”.

Quanto alle **prestazioni parafiscali**, si ha qui indubbiamente una prestazione patrimoniale imposta nonostante venga a maturarsi, per effetto del versamento dei contributi previdenziali e/o assistenziali, un diritto pensionistico o altro diritto assistenziale in capo al soggetto assicurato, trattandosi di un assetto certamente privo di sinallagmaticità in senso proprio.

Si escludono, invece, dall'art. 23 Cost. quelle entrate che trovano la fonte di disciplina in altre disposizioni costituzionali. Così accade per le **espropriazioni forzate**, disciplinate dagli artt. 42, co. 3, e 43 Cost., purché l'espropriazione sia preordinata all'acquisizione del bene in virtù della sua utilità specifica: peraltro, ove si ritenga la “decurtazione” elemento essenziale della nozione di prestazione patrimoniale imposta, ne resterebbe estranea l'ipotesi di integrale ristoro, per via della mera “modifica qualitativa” nel patrimonio dell'ablato che essa provoca. Si escludono altresì le **sanzioni penali a contenuto pecuniario**, anche qui rinvenendosi la relativa fonte nell'art. 25, co. 2, Cost. Riguardo a tale ultima disposizione, è tuttavia dubbio se la relativa copertura si estenda alle **sanzioni amministrative**, destinate comunque a trovare una copertura nell'art. 23 Cost., trattandosi pacificamente di prestazioni patrimoniali imposte (447/1988 e 250/1992, che escludono l'applicabilità dell'art. 25, co. 2, Cost.).

In secondo luogo, le imposizioni c.d. “in senso formale” comprendono anche **ulteriori prestazioni, sempre di carattere non tributario**, che presentino l'elemento della **coattività**.

#### PRESTAZIONI PATRIMONIALI IMPOSTE E PRESTAZIONI NON TRIBUTARIE

La giurisprudenza costituzionale ha ricondotto all'interno della categoria delle prestazioni patrimoniali imposte numerose **prestazioni non tributarie**: la rivalsa per le spese di spedalità degli indigenti (112/1975); il contributo di solidarietà a carico di alcuni trattamenti previdenziali corrisposti da enti gestori di forme di previdenza obbligatoria (22/2003); il contributo imposto ai sanitari iscritti agli ordini professionali italiani dei farmacisti, dei medici chirurghi, degli odontoiatri e dei veterinari alla Fondazione opera nazionale assistenza orfani sanitari italiani (190/2007).

La giurisprudenza costituzionale ha tuttavia ricondotto alla nozione di prestazioni patrimoniali imposte **anche obbligazioni assunte contrattualmente**, nelle quali, vuoi per la presenza di **monopoli fiscali** (con conseguente fissazione di corrispettivi estranei alla logica di mercato nonostante la natura negoziale del rapporto), vuoi perché la **determinazione del quantum debeatur** (dunque la parte della disciplina che provoca la decurtazione patrimoniale) è **comunque frutto di determinazioni autoritative**, il privato, in considerazione della particolare natura del bene o del servizio di cui ha bisogno (generi di prima necessità, utenze, ecc.), partecipa in modo solo apparentemente libero o volontario alla formazione dell'obbligazione, trovandosi in realtà in una particolare situazione di condizionamento o di sostanziale coazione.

Si tratta delle c.d. “**imposizioni in senso sostanziale**” (o imposizioni “di fatto”), in