

## PREFAZIONE

Il faticoso lavoro svolto in questi sei anni per le rispettive edizioni delle *Lezioni di diritto tributario*, ha progressivamente condotto ad un testo che, cercando di tener fermi i principi di fondo che ne avevano ispirato la stesura – chiarezza e leggibilità, attualità, completezza, sistematicità – si presenta ormai in una forma tale da poter ambire ad uscire dalla logica originaria di raccolta di “Lezioni” per fregiarsi del più impegnativo appellativo di “Manuale”.

Rispetto alla prima edizione delle *Lezioni*, numerosi i nuovi temi trattati: la riscossione e il rimborso, le sanzioni, la giurisdizione e gli atti impugnabili, le categorie reddituali diverse dal reddito di impresa, l'Irap, l'imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali e, da questa edizione, anche i soggetti attivi e le operazioni straordinarie.

Ai nuovi temi si sono aggiunti un progressivo affinamento del testo e il continuo aggiornamento imposto dagli innumerevoli orientamenti giurisprudenziali e modifiche normative nel frattempo intervenuti.

Desidero ringraziare Federico Rasi, Alessio Persiani, Luca Peverini, Massimo Pellicchia, Enrica Core, Matteo Golisano e Maria Lembo per il loro contributo alla stesura del Manuale; Federica Pitrone, Valentino Tamburro, Milena Racioppi, Giuseppe Giangrande e Valentina Di Marcantonio per i loro preziosi suggerimenti. Senza di loro mi sarebbe stato impossibile raggiungere questo traguardo.

Un ringraziamento va al mio Maestro, Franco Gallo, esempio di indomabili curiosità intellettuale e dedizione alla ricerca; ai Lettori, per il crescente apprezzamento manifestato e per i suggerimenti preziosi che mi hanno fatto (e che auspico continueranno a farmi) pervenire, rendendo questa estenuante fatica non autoreferenziale; all'Editore, dott. Giuliano Giapichelli, per aver creduto nelle potenzialità editoriali di questo lavoro.

La dedica va, infine, ai miei insuperabili genitori e al dono della mia nuova e meravigliosa Famiglia: Sara, Marco e Ginevra.

Roma, aprile 2019



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);

– 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);

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

– 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);

– 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 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, con conseguente inapplicabilità del vizio del c.d. "**eccesso di potere**" (cap. XI, par. 2);

– alla questione se l'**autotutela** debba essere ricondotta alla concezione propria del di-

ritto amministrativo ovvero si atteggi in maniera autonoma a motivo della natura vincolata della funzione impositiva (cap. XVI, par. 4);

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

– 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 esplicandosi 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 incide (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 al 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 richiede 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 A QUELLO TRIBUTARIO E LA DIVERSA NOZIONE DI AREA EDIFICABILE AI FINI FISCALI ED URBANISTICI

Due esempi serviranno a chiarire meglio quanto sopra illustrato.

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, richiama 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: tuttavia, con due pronunzie (41 e 266/2008), la Consulta ha 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 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:

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

- 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. XXIV, 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);

- 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); agli **artt. 13, 14 e 15** Cost., che tutelano la sfera “personale” del cittadino e, quindi, anche del contribuente (ad es., perquisizioni personali, accesso al domicilio, apertura corrispondenza); 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 agevolazio-

ni tributarie pluriennali rispetto all'originaria scadenza – cap. IV, par. 1 – o all'ingerenza dell'Amministrazione 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 sottolineata 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 ascrivere 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: conseguen-

temente, 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 che 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 la sola 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, da un lato, essa 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.