

GRAMMATICA TRIBUTARIA

SOMMARIO: 1. Diritto tributario e concetto di tributo. – 1.1. Il tributo quale entrata pubblica. – 1.2. Il tributo quale obbligazione pecuniaria. – 1.3. Il concetto di tributo. 2. Le tipologie di tributi: imposte e tasse. – 3. La struttura normativa del tributo. – 4. L'interpretazione della norma tributaria. – 5. I soggetti dell'interpretazione giuridica tributaria. – 5.1. Il legislatore e le norme di "interpretazione autentica". – 5.2. La giurisprudenza. – 5.3. La prassi amministrativa. – 5.4. L'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria rivolta al caso concreto: gli interpelli (rinvio). – 6. Elusione della norma tributaria ed evasione fiscale. – 7. Applicazione della norma tributaria ed incertezza giuridica.

1. Diritto tributario e concetto di tributo

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

1.1. *Il tributo quale entrata pubblica*

Il tributo è, in primo luogo, un'**entrata pubblica**, ossia una risorsa che affluisce allo Stato ed agli altri enti territoriali con la funzione tipica di far fronte al relativo fabbisogno finanziario. Si tratta di un'entrata di carattere **ordinario**, tendenzialmente **stabile e prevedibile**, oltre che **definitivamente acquisita**.

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

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

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

Per la particolare importanza che le entrate tributarie assumono, a livello sia strutturale/normativo sia finanziario, nell'ambito del più ampio *genus* delle entrate pubbliche, è possibile affermare che la presenza di un efficace sistema tributario è condizione imprescindibile per la sostenibilità delle **attività e delle funzioni** pubbliche, per lo stesso funzionamento dello Stato e, in generale, dell'ente territoriale. Questa osservazione acquista uno specifico connotato giuridico, tanto da condurre la Corte Costituzionale ad elaborare il concetto di "**interesse fiscale**", individuato quale interesse collettivo all'acquisizione delle risorse tributarie e quale principio e valore primario dell'ordinamento.

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

Attraverso i tributi, l'ente pubblico è in grado di garantire la **sostenibilità finanziaria dell'azione pubblica** diretta a realizzare quella rete di protezione sociale (sanità, pensioni, istruzione, previdenza sociale, servizi sociali ed assistenziali) che si usa ricomprendere nel concetto di

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

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

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

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

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

Occorre a questo proposito precisare che il complesso delle entrate tributarie concorre al bilancio dell'ente pubblico senza che possa individuarsi uno specifico legame tra il gettito di un tributo e la singola spesa o attività pubblica, in base al principio di **unità del bilancio pubblico**. Non si tratta tuttavia di un principio inderogabile, dato che sono ammissibili i c.d. **tributi di scopo**, in cui lo stesso legislatore individua la destinazione finanziaria dell'entrata fiscale.

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

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

Ciò sia per il già rilevato collegamento tra tributi e possibilità di intervento dell'ente pubblico nella dimensione di promozione attiva dei diritti dei singoli; sia per la portata solidaristica e redistributiva di principi quali quelli di capacità contributiva e di progressività, e quindi per i *criteri* con cui il prelievo tributario è attuato tra i diversi consociati; sia perché, tramite il tributo, il legislatore persegue sovente **finalità “extra-fiscali”**, ossia scopi ulteriori rispetto a quello di reperimento delle risorse e ripartizione delle spese pubbliche. Si pensi, a titolo esemplificativo, ai tributi ambientali, oppure ad agevolazioni fiscali come quelle previste per lo sviluppo di un determinato territorio o alle misure tributarie aventi lo scopo di incentivare (o disincentivare) alcuni consumi o stili di vita.

Questi aspetti saranno approfonditi nel Capitolo 3.

1.2. *Il tributo quale obbligazione pecuniaria*

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

Come si vedrà (Capitolo 4) simile rapporto obbligatorio evidenzia elementi comuni alle obbligazioni di diritto civile, pur conservando una indubbia natura pubblicistica.

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

1.3. *Il concetto di tributo*

Per quanto fin qui detto e salvo le ulteriori precisazioni che si faranno nelle pagine seguenti, è possibile definire il tributo come **un'obbligazione pecuniaria che sorge in capo al singolo per effetto di un interven-**

to autoritativo dello Stato o di un altro ente territoriale, avente la funzione di reperire entrate pubbliche attraverso cui realizzare il riparto delle spese tra i consociati.

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

Entrambi questi momenti assumono una dimensione costituzionale, ai sensi degli artt. 23 e 53 Cost., norme che delineano il concorso alle spese pubbliche che si realizza attraverso il prelievo tributario quale **dovere inderogabile** del consociato, espressione dei **principi di uguaglianza e di solidarietà economica**.

Specularmente, la posizione giuridica del singolo è, dalle disposizioni costituzionali, tutelata nei confronti dello Stato, delineandosi un **diritto del singolo al "giusto tributo"**, da intendersi come prelievo fiscale in linea con i valori fondamentali di riferimento.

2. Le tipologie di tributi: imposte e tasse

I tributi si distinguono in imposte e tasse.

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

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

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

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

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

Nelle prime, la forza economica è espressa direttamente da reddito e patrimonio, fatti-indice che costituiscono l'oggetto del tributo; nelle seconde, la forza economica è espressa in via indiretta da fatti-indice quali il consumo, il compimento di atti giuridici, ecc., in grado di "disvelare" una capacità economica sottostante (si rinvia al Capitolo 3 e al Capitolo 5).

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

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

Si tratta di un **assetto giuridico di tipo paracommutativo**, perché la ragione del prelievo (**causa giustificatrice della tassa**) è da individuarsi nel beneficio attribuito al soggetto a favore del quale il servizio è predisposto. Assetto che si riflette anche a livello di **presupposto**, dato che l'atto o il servizio richiesto o provocato dal singolo costituisce l'elemento (o uno degli elementi) al verificarsi del quale il tributo si rende dovuto.

Ciononostante, la struttura giuridica della tassa **esclude ogni rapporto di sinallagmaticità** tra la prestazione pubblica e quella in capo al singolo (non vi è, quindi, alcuna controprestazione in senso proprio), peraltro incompatibile con la natura coattiva del prelievo.

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

La distinzione tra imposte e tasse è soprattutto basata sulla causa giustificatrice del tributo e, conseguentemente, sulla struttura del presupposto impositivo.

Una impostazione tradizionale tende a distinguere le due categorie di tributo anche sulla base della destinazione del gettito derivante, affermandosi che l'imposta sia strutturalmente destinata a finanziare i **c.d.**

servizi pubblici indivisibili: quei servizi che sono rivolti alla generalità dei consociati senza che ne sia possibile un utilizzo in forma individuale. Viceversa, le tasse sarebbero destinate a realizzare il riparto delle **spese pubbliche c.d. divisibili**, in particolare quelle spese che derivano dalle attività pubbliche fruite o richieste dal singolo.

Questa distinzione tra imposta e tassa basata sulla tipologia di spesa finanziata non risulta però del tutto corretta, non solo per l'evanescenza giuridica del rapporto tra singola entrata e specifica spesa pubblica (vedi *retro*), ma anche dal punto di vista empirico, alla luce dell'attuale assetto della finanza pubblica.

Se è vero che vi sono attività e servizi indivisibili (quali, ad esempio, difesa, ordine pubblico, sicurezza, protezione dell'ambiente, funzionamento degli organi costituzionali) la cui sostenibilità è garantita strutturalmente dalle imposte, è anche vero che **le imposte finanziano integralmente o prevalentemente altri servizi pubblici, che sono potenzialmente fruibili *uti singuli***.

Si pensi alla sanità, all'istruzione, ai trasporti, alla previdenza ed assistenza, in generale alle prestazioni sociali. Il sostenimento di tali spese, che pur grava in parte su chi fruisce del servizio in virtù di prelievi paracommutativi (come, per esempio, i "ticket" sanitari), è reso possibile soprattutto per la destinazione del gettito derivante dalle imposte.

In questo senso, il fatto di assumere come indice di riparto di tali carichi pubblici la forza economica del consociato e non (o non solo) il criterio del beneficio per il singolo, esprime la portata solidaristica e redistributiva del prelievo tributario: l'idea che, per ragioni di equità ed uguaglianza (*ex artt. 2, 3, 53 Cost.*), **anche le spese pubbliche "divisibili" debbano essere sopportate da chi ha una maggiore forza economica e non esclusivamente da chi ne usufruisce in modo diretto**.

Se risulta piuttosto chiara la distinzione tra imposta e tassa, non altrettanto può dirsi se si considerano altre **tipologie tributarie** cui il legislatore a volte ricorre come, per esempio, i contributi. Nonostante il *nomen* legislativo, si tratta di forme di entrate sostanzialmente riconducibili, di volta in volta, allo schema giuridico dell'imposta o a quello della tassa. Per questo motivo, appare superflua un'ulteriore segmentazione definitoria.

Importante è invece la delimitazione della categoria del tributo (imposta e tassa) da quelle **entrate non tributarie**, previste a fronte di servi-

zi ed attività pubbliche, qualificate normativamente come **canoni, tariffe, prezzi pubblici, diritti**.

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

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

Significative, a questo proposito, sono le vicende giuridiche che hanno interessato le c.d. TIA 1 e TIA 2, tributi locali non più in vigore (sostituiti dalla TARI), collegati alla gestione dei rifiuti urbani ed assimilati da parte dei Comuni in regime di privativa.

La TIA 1 (Tariffa d'igiene ambientale), disciplinata dal d.lgs. n. 22/1997, doveva garantire la copertura integrale dei costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti nel territorio comunale. Considerandola alla stregua di un corrispettivo di diritto privato, i Comuni (o, meglio, gli enti gestori dei servizi comunali di raccolta dei rifiuti) applicavano sull'importo della TIA anche l'imposta sul valore aggiunto (Iva), venendosi così a determinare un carico fiscale particolarmente gravoso per i contribuenti. La Corte Costituzionale (Cort. Cost. n. 238/2009) e la Corte di Cassazione (Cass. n. 5078/2016) hanno però sancito la natura tributaria dell'entrata, sulla base della mancanza di un nesso di causalità in senso proprio tra servizio reso e entità del quantum prelevato, alla luce della specifica normativa di riferimento. Ne è derivata l'affermazione dell'illegittimità dell'imposizione Iva (con diritto al rimborso riconosciuto in capo ai contribuenti che hanno fatto ricorso) non trattandosi di una prestazione di servizi a titolo oneroso.

La c.d. TIA 2 (Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, poi divenuta Tariffa integrata ambientale) ha sostituito la TIA 1 ai sensi del d.lgs. n. 152/2006. La disciplina normativa qualificava la tariffa come "corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani", commisurandola chiaramente alle "quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie". Sulla base di queste indicazioni

normative, la Corte di Cassazione è giunta ad affermarne la natura di corrispettivo di diritto privato (con assoggettamento ad Iva), dato che il fatto generatore è individuato nella produzione di rifiuti, e quindi nella effettiva fruizione del servizio e determinato in ragione dei livelli quantitativi di fruizione (Cass. n. 16332/2018).

Ulteriormente, è da sottolineare come la natura di tributo prescinda, per insegnamento costante della Corte Costituzionale, dallo specifico **nomen iuris attribuito** (canone, tariffa, ecc.), dovendo essere determinata alla luce della complessiva struttura giuridica.

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

Nella manualistica tradizionale si usa attribuire natura tributaria ai c.d. **monopoli fiscali**, facendo riferimento alle situazioni di monopolio, derivanti da riserva legislativa, a favore dell'ente pubblico per lo svolgimento di una determinata attività (come per esempio, il commercio dei tabacchi lavorati e, oggi, anche dei “prodotti da inalazione senza combustione”).

Secondo parte della dottrina, data la situazione di monopolio pubblico, la fissazione del prezzo di vendita da parte dell'ente sarebbe riconducibile ad una prestazione imposta autoritativamente.

Non pare però che il monopolio possa costituire una autonoma categoria di tributi. Infatti, occorre considerare, per un verso, che situazioni di monopolio di fatto possono condurre a risultati del tutto simili dal punto di vista del consumatore, riguardando la dinamica della forma-

zione del prezzo; per altro verso, che solo la previsione legislativa di un **autonomo tributo** può condurre ad assegnare rilievo giuridico alla specifica prestazione imposta.

In questa prospettiva, per esempio, l'imposta sui tabacchi lavorati (o quella sui liquidi delle "sigarette elettroniche") risulta essere un tributo (nella specie, una imposta di consumo, detta accisa) collegato ad una situazione giuridica di monopolio nel commercio del prodotto medesimo, in quanto tale gestito dall'apposita Agenzia fiscale (Agenzia delle Dogane e dei Monopoli).

Come vedremo nel Capitolo 3, il tributo rientra nel più ampio *genus* delle **"prestazioni imposte"**, dovendo quindi essere distinto da **altri prelievi coattivi** a favore dello Stato o degli altri enti, in virtù delle proprie caratteristiche strutturali e funzionali.

3. La struttura normativa del tributo

Il tributo è un istituto giuridico e l'ordinamento (o sistema) tributario rappresenta l'insieme dei principi e delle disposizioni che disciplinano i diversi tributi e le situazioni giuridiche ad essi connesse. La struttura normativa del tributo può essere scomposta in **disciplina sostanziale** e **disciplina procedimentale**.

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

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

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

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

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

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

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

Si usa distinguere tra imposte **istantanee** e **periodiche**: nelle prime, il presupposto si risolve in un atto o fatto isolato, non destinato ad essere ripetuto nel tempo (come è nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale); nelle seconde, il presupposto è idoneo a manifestarsi nell’arco di un periodo di tempo e come tale è misurato (come è nelle imposte sui redditi o nell’Iva).

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

Si pensi all’Irpef, in cui il soggetto passivo/contribuente è colui che ha realizzato il reddito e quindi manifestato la forza economica oggetto dell’imposta: per esempio l’avvocato che, svolgendo attività professionale, produce reddito di lavoro autonomo.

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

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

Si pensi al "reddito", il cui possesso costituisce presupposto dell'Irpef; la base imponibile di tali tributi è espressa dalla misurazione monetaria del reddito determinata applicando le specifiche discipline previste: nell'esempio testé fatto dell'avvocato, la base imponibile è data dall'ammontare dei compensi professionali (al netto delle spese) percepiti dal professionista nell'anno solare.

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

Nei diversi tributi, l'aliquota può essere **fissa o progressiva**: nel primo caso, essa rimane immutata al variare della base imponibile; nel secondo caso, l'incremento della base imponibile produce un progressivo aumento dell'aliquota da applicare, secondo modalità e criteri individuati dal legislatore.

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

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

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

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

In tema di aliquota e base imponibile, vengono in rilievo due istituti

tributari: l'imposta addizionale e la sovrainposta. Si tratta di tributi che, in modi diversi, insistono su un'imposta preesistente.

Nelle **imposte addizionali**, il legislatore dispone l'applicazione di un'aliquota aggiuntiva sulla base imponibile di una determinata imposta (come accade per l'addizionale regionale Irpef), determinandosi un incremento impositivo in relazione all'unico tributo.

Diversa è, invece, la **sovrainposta**, che consiste in un autonomo tributo che si sovrappone alla base imponibile di una differente imposta (come nel caso delle imposte straordinarie).

La distinzione tra imposta addizionale e sovrainposta, fondata sull'autonomia o meno del tributo, rileva, oltre che per taluni aspetti sostanziali, soprattutto sul piano procedimentale. Infatti, le vicende attuative dell'imposta addizionale seguono necessariamente quelle del tributo principale, mentre lo stesso non accade per la sovrainposta.

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

Mantengono una dimensione in buona parte autonoma le **norme processuali** e quelle **sanzionatorie**. Le prime sono dirette a disciplinare il processo tributario; le seconde hanno per oggetto le sanzioni, di tipo amministrativo e penale, derivanti dalle violazioni delle disposizioni tributarie.

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

Per le norme sostanziali, vale la regola dell'applicazione di quelle **vi-**

genti nel momento in cui si realizza il presupposto d'imposta (o, comunque, si perfeziona la fattispecie normativa).

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

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

4. L'interpretazione della norma tributaria

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

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

Descritta in questo modo, l'interpretazione della norma tributaria si presenta negli stessi termini di qualunque altra norma giuridica. Nonostante nel passato (remoto, per la verità) siano state proposte tesi in grado di giustificare metodi interpretativi originali nel diritto tributario, oggi si ritiene che l'operazione interpretativa debba essere condotta secondo i principi ed i criteri di diritto comune; e quindi alla stregua dell'art. 12 delle *“disposizioni sulla legge in generale”* che precedono il Codice Civile (c.d. preleggi).

Anche in materia tributaria occorre assegnare rilievo al *“significato*

proprio delle parole secondo la connessione di esse” ed alla “intenzione del legislatore”.

Si ritiene che il criterio **letterale**, quello **teleologico** e quello **sistemático** debbano concorrere insieme, anche alla luce dei principi fondamentali dell'ordinamento tributario, per determinare il significato da attribuire alla norma e guidare, così, la qualificazione giuridica della fattispecie concreta.

In termini di risultati ermeneutici, anche in materia tributaria si riconosce l'interpretazione **dichiarativa** (coincidenza tra interpretazione letterale e funzionale), **restrittiva** (assegnando un significato rigorosamente ristretto al dato letterale) e quella **estensiva** (attribuendo un significato più ampio di quello letterale).

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

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

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

Si pensi, per fare qualche esempio, alla tassazione nell'imposta di registro del “contratto di locazione”, istituto giuridico di diritto civile che è richiamato dalla norma tributaria; oppure alla tassazione Irpef ed Ires sui redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali, concetto tipico del diritto commerciale.

Orbene, si ritiene che, quando la norma tributaria si limiti a richiamare l'istituto giuridico proprio di una diversa branca del diritto, il significato da attribuire sia lo stesso che viene riconosciuto nel settore di origine. Diversamente si deve concludere quando la norma tributaria richiami l'istituto dandone però una propria originale definizione.

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

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

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

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

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

5. I soggetti dell'interpretazione giuridica tributaria

Dato che l'interpretazione è attività funzionale all'applicazione della norma giuridica, tutti i **soggetti che, a vario titolo, risultano coinvolti**

nell'attuazione del tributo risultano direttamente chiamati ad interpretare, e quindi applicare, la norma tributaria.

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

Ciò precisato, pare però opportuno delineare una suddivisione dell'attività interpretativa della norma tributaria basata su taluni **soggetti istituzionali** che la pongono in essere, potendo essa assumere un **ruolo di indirizzo di carattere generale**.

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

5.1. *Il legislatore e le norme di "interpretazione autentica"*

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

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

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

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

Vi è, quindi, una naturale dimensione *erga omnes* ed *ex tunc* della norma di interpretazione autentica (si parla di **retroattività "impropria"**

o di effetto “**retrospettivo**”) che può porre problemi sul piano della tutela del legittimo affidamento del contribuente, oltre che, quando si “mascheri” una norma sostanzialmente retroattiva, di compatibilità con l’art. 53 Cost. (si veda il Capitolo 3).

Per questi motivi, lo Statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212/2000) ha introdotto alcuni principi che dovrebbero (il condizionale si impone per il rango di legge ordinaria dello Statuto) **limitare l’utilizzo delle norme interpretative**.

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

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

Qualora la norma tributaria non riveli **i caratteri della disposizione di interpretazione autentica** la stessa dovrà essere qualificata alla stregua di una disposizione autonoma e nuova, con significative conseguenze in termini di effetto temporale e vaglio di costituzionalità.

5.2. La giurisprudenza

Un ruolo di indirizzo interpretativo di carattere generale è svolto dalle pronunce della Corte Costituzionale, della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia dell’Unione europea.

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

La **Corte di Cassazione** ha tra i suoi compiti quello di assicurare l’esatta osservanza e l’uniforme interpretazione della legge (c.d. nomofilachia o funzione nomofilattica), da cui deriva la portata di fonte interpretativa generale delle relative pronunce, pur se non vincolanti per gli altri giudici e per coloro nei cui confronti non sono state adottate.

La **Corte di Giustizia dell’Unione europea** è custode dell’interpreta-

zione del diritto europeo (o eurounionale), essendo tenuta a fornire al giudice nazionale remittente la corretta lettura circa il significato e la portata della norma europea, da cui può derivare la compatibilità o incompatibilità della disposizione interna.

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

5.3. *La prassi amministrativa*

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

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

Le circolari si distinguono ulteriormente in:

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

b) **note, risoluzioni, risposte, pareri**, che riguardano l'interpretazione relativa ad una fattispecie concreta, su cui è stata sollecitata la consulenza interpretativa dell'Amministrazione, anche da parte di uffici ed organi interni.

Come detto, trattandosi di indicazioni interpretative interne, le stesse **non hanno alcun effetto cogente** nei confronti del contribuente, degli

altri soggetti passivi e dei giudici tributari, che rimangono del tutto liberi di interpretare le norme giuridiche in modo anche difforme.

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

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

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

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

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

Sulla base della mera natura interna della circolare, la risposta alla domanda posta dovrebbe essere negativa: se si tratta di atti rivolti esclusivamente agli uffici dell'amministrazione, nessun riflesso, neppure di ordine positivo, dovrebbe interessare i singoli consociati. Ed era questa, infatti, la tesi prevalente in passato.