

Prefazione alla sesta edizione

Cedendo alle sollecitazioni che mi provenivano dall'Editore e dai miei ex allievi, ho proceduto all'elaborazione di questa nuova edizione dell'opera, onde adeguarne il contenuto alle non poche innovazioni normative intervenute nel corso dell'ultimo triennio.

Nella maggior parte dei casi, si è trattato di innovazioni settoriali (e di esse ho cercato di tener conto nei limiti di quanto strettamente necessario in un manuale istituzionale), o di disposizioni di carattere occasionale e/o straordinario (e ciò può ad esempio dirsi per le disposizioni in materia di "rottamazione" dei ruoli e sulle definizioni agevolate delle controversie pendenti), la cui specifica illustrazione è apparsa esorbitante in un manuale universitario.

Si sono però anche avute innovazioni dal rilievo decisamente maggiore, quali, ad esempio, l'introduzione di un generalizzato obbligo di fatturazione elettronica e delle regole del processo tributario telematico, la sostituzione degli Studi di settore con gli Indici di Affidabilità Fiscale, la delineaazione di un regime forfetario dell'IRPEF e dell'IVA per la maggior parte degli esercenti attività d'impresa o arti e professioni, l'emanazione di nuove regole generali sul contraddittorio preventivo con il contribuente in materia di accertamento delle imposte dirette e dell'IVA, la soppressione di Equitalia S.p.a. con contestuale devoluzione all'Agenzia delle Entrate delle funzioni relative alla riscossione coattiva delle imposte, ecc.; e questi nuovi profili disciplinari hanno di per se stessi comportato non poche modificazioni sostanziali in diverse pagine dell'opera; anche se la compiuta identificazione delle loro implicazioni appare destinata ad impegnare non poco, nei prossimi anni, sia la dottrina che la giurisprudenza.

In linea di massima può tuttavia sin d'adesso dirsi che da esse emerge una crescente attenzione per le modalità telematiche di comunicazione, e per i controlli incrociati sull'operato dei contribuenti; e tutto ciò, se per un verso semplifica l'attività sia dei contribuenti che degli Uffici finanziari, per altro verso espone gli uni e gli altri a tutti gli errori, guasti, inghippi e intrusioni che i dati informatici possono sempre inficiare; ditalché l'auspicio in proposito formulabile è che le risultanze informatiche non vengano mai sovrapposte alla realtà dei fatti fiscalmente rilevanti.

XVIII *Prefazione alla sesta edizione*

Ho ritenuto infine di dover conservare, anche in questa nuova edizione dell'opera, la prefazione alla sua seconda edizione, perché illustrativa delle ragioni e delle finalità che ne hanno determinato la genesi, le caratteristiche e la complessiva strutturazione.

SALVATORE LA ROSA

Catania, dicembre 2019

Prefazione alla seconda edizione

In questa nuova edizione dei miei "Principi di diritto tributario" si compie un disegno a lungo coltivato e molto gradualmente attuato: quello di procedere alla stesura di un testo istituzionale (di primo livello) fondato sulla distinzione tra le quattro grandi aree tematiche che concorrono a costituire la complessiva materia: il sistema tributario, i doveri e diritti del contribuente, le attività amministrative tributarie, la giustizia tributaria.

Le ragioni che hanno alimentato questa iniziativa sono ovviamente di natura soltanto didattica; e di un duplice ordine.

Vi è, da un lato, la sensazione dell'inadeguatezza, a fronte delle caratteristiche proprie delle moderne discipline tributarie, di quella distinzione tra argomenti di parte "generale" e "speciale" che viene ancora normalmente seguita nei nostri testi universitari. Per quel che è stata la mia esperienza, essa spesso comporta l'ingiustificato sacrificio dell'una o dell'altra parte; può alimentare l'erroneo convincimento dell'esistenza di una divaricazione tra astratte questioni teoriche e concrete discipline dei tributi; e comunque espone gli studenti a difficoltà di apprendimento che forse possono essere ridotte fondendo quelle due diverse parti in un unitario percorso formativo.

In positivo, il ricorso ad una partizione per aree tematiche mi pare d'altra parte di per se stesso suggerito dalla natura composita della materia, e dalla compresenza in essa di nozioni, istituti, regole e principi che sono, ad un tempo: principalmente di tipo economico-giuridico nella disciplina sostanziale delle imposte, essenzialmente civilistici in quella delle situazioni soggettive dei contribuenti, amministrativistici in quella delle attività dell'Amministrazione finanziaria, e prevalentemente processualistici quando si passa alle regole e agli istituti volti alla soluzione dei conflitti tra cittadino e Amministrazione finanziaria.

In definitiva, l'abbandono della tradizionale distinzione tra parte "generale" e "speciale" può dirsi frutto del convincimento che il distinto riferimento alle singole aree tematiche, proprio per la loro relativa omogeneità contenutistica, consenta di mettere più facilmente a fuoco i principi e le regole proprie di ciascun settore; come anche il loro reciproco integrarsi nel quadro del complessivo ordinamento tributario. E la trattazione muove dalla parte relativa al "sistema tributario" perché ritengo che

la conoscenza istituzionale della disciplina sostanziale dei più importanti tributi rappresenta una premessa indispensabile per la comprensione e il corretto inquadramento delle altre aree tematiche.

Ho cercato anche di dar conto della genesi, della relatività e del carattere sempre storicamente condizionato delle soluzioni normative; e credo che anche questo sia importante ai fini della formazione di base in un settore particolarmente soggetto a cambiamenti, come il diritto tributario.

SALVATORE LA ROSA

Catania, dicembre 2005

Introduzione

I tributi e le norme tributarie

SOMMARIO: 1. Nozione e classificazione dei tributi. – 2. Le fonti: a) il complessivo quadro costituzionale. – 3. *Segue*: b) la riserva di legge. – 4. *Segue*: c) il principio di capacità contributiva. – 5. *segue*: d) gli altri principi costituzionali. – 6. Le altre fonti del diritto tributario. – 7. L'interpretazione delle norme tributarie e le clausole antielusive. – 8. L'efficacia delle leggi tributarie nel tempo e nello spazio – 9. L'extrafiscalità e le agevolazioni fiscali. – 10. La struttura giuridica dei tributi: a) fondamento, e rilevanza, della distinzione tra imposte “con” e “senza” accertamento. – 11. *Segue*: b) ...della distinzione tra la struttura economico-finanziaria e quella giuridica dei tributi. – 12. *Segue*: c) ...e della distinzione tra norme costitutive di situazioni soggettive unilaterali, di rapporti giuridici, ovvero attributive di poteri normativi.

1. Nozione e classificazione dei tributi

Le leggi tributarie, pur avendo ad oggetto la disciplina dei tributi, non forniscono una precisa definizione di tale tipo di entrata pubblica, né, e tanto meno, delle relative sottocategorie. Esse solitamente contengono un implicito rinvio alle nozioni a tal fine elaborate dalla Scienza delle finanze; e queste nozioni finiscono quindi con l'essere recepite anche nel diritto tributario con una fluidità di contorni che in larga misura dipende proprio da quella genesi extragiuridica.

Questa relativa indeterminatezza nulla tuttavia toglie alla fondamentale importanza cognitiva sia della nozione generale del tributo, che delle sue diverse specificazioni ed aggettivazioni. Ed è proprio da queste preliminari nozioni che debbono quindi prendersi le mosse.

La nozione del tributo – In prima approssimazione, il *tributo* può definirsi come il prelievo di ricchezza effettuato coattivamente da un ente pubblico per il finanziamento delle proprie attività istituzionali.

Esso è quindi ad un tempo caratterizzato da un elemento *soggettivo* (la pubblicità dell'Ente impositore), uno *strutturale* (deve trattarsi di un prelievo coattivo), ed uno *finalistico* (l'essere destinato alla copertura di spese pubbliche). Ma questa triplice indicazione ha solo un valore orientativo di larga massima, poiché

coglie aspetti la cui parziale assenza non è solitamente assunta a circostanza necessariamente preclusiva alla configurabilità dell'entrata tributaria.

In particolare, il profilo *pubblicistico* dell'Ente percettore manifesta la sua rilevanza nell'essere la natura pubblica dell'Ente (e soprattutto degli Enti territoriali quali Stato, Regioni, Province, Comuni, ecc.) il presupposto e il fondamento delle finalità distributive che caratterizzano i prelievi tributari; ma talora natura tributaria è stata anche riconosciuta ad entrate di soggetti dal carattere pubblicistico più sfumato (si pensi ai contributi obbligatori ai Consorzi di Bonifica).

Il profilo della *coattività* serve a distinguere le entrate tributarie da quelle che all'ente pubblico possono derivare dalla gestione del patrimonio (entrate patrimoniali), ovvero dal ricorso all'indebitamento (debito pubblico), ovvero dalla riserva all'ente pubblico di determinate attività economiche (monopoli fiscali), ovvero ancora da negozi di stampo privatistico (prezzi, canoni, tariffe, ecc.); ma si presenta in forme quanto meno sfumate nella disciplina di entrate che, pur avendo natura indiscutibilmente tributaria, sono in vario modo correlate alla domanda di servizi pubblici (si pensi alle tasse scolastiche e universitarie), o il cui pagamento è assunto a condizione per il legittimo svolgimento di determinate attività (si pensi alle tasse di concessione governativa).

Il profilo *finalistico*, infine, consente con certezza di escludere dall'ambito delle entrate tributarie i prelievi di ricchezza che risultano caratterizzati da intenti di repressione e deterrenza nei riguardi dei fenomeni che li determinano (si pensi alle sanzioni pecuniarie amministrative), invece che di finanziamento della spesa pubblica. Ma anch'esso deve ritenersi aspetto solo normalmente presente nei tributi; la cui disciplina può talora anche essere in tutto o in parte determinata da esigenze diverse da quelle propriamente finanziarie (si pensi ai dazi doganali istituiti per contenere l'ingresso di determinate merci estere nel mercato nazionale, o ai tributi volti a penalizzare le attività inquinanti e a salvaguardare il bene "ambiente", ecc.).

Questa relativa vaghezza dei confini della nozione del tributo rende talora incerta la soluzione dei problemi applicativi che da quella qualificazione dipendono. Si tratta tuttavia di problemi specifici, e che solitamente sorgono per fattispecie relativamente marginali, essendo pacifica la qualificazione (appunto, tributaria) delle entrate pubbliche più significative (IRPEF, IRES, IRAP, IVA, ecc.).

Tra le questioni rispetto alle quali assume nel vigente ordinamento rilevanza la qualificazione tributaria o non tributaria dell'entrata pubblica, meritano ad esempio di essere ricordati il problema dell'identificazione del giudice competente per la soluzione delle controversie (essendo oggi riservata alle Commissioni tributarie la giurisdizione per "... *tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie, comunque denominati* ..." ¹), ovvero quello relativo all'assoggettabilità di taluni proventi pubblici, dalla dubbia natura, ad imposte sui redditi o ad IVA (es-

¹ Art. 2, D.Lvo n. 546/1992, come modificato dall'art. 13, comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448.

sendo in linea di principio da escludere che i proventi aventi natura tributaria possano essere sottoposti ad altre imposte). Ed essi vengono di volta in volta risolti, sul piano giurisprudenziale, attraverso una valutazione complessiva degli specifici aspetti disciplinari delle singole fattispecie.

La distinzione tra imposte, tasse e contributi – La nozione del tributo individua un *genus* all'interno del quale vengono poi solitamente distinte le sottocategorie delle *imposte*, delle *tasse* e dei *contributi*.

Queste espressioni, benché nella prassi spesso equiparate, individuano forme di prelievo strutturalmente diverse; ed anch'esse affondano le loro radici nelle tradizionali nozioni della scienza delle finanze.

In quel settore, vengono solitamente qualificate *imposte* i tributi giustificati dall'esigenza di coprire il costo dei servizi pubblici indivisibili (ad esempio, la difesa nazionale, l'ordine pubblico, la gestione del territorio, la tutela dell'ambiente, ecc.); *tasse*, quelli correlati al finanziamento dei servizi pubblici divisibili e posti a carico dei relativi utenti (ad esempio, l'istruzione, la sanità, la giustizia, ecc.); e *contributi* quelli volti al finanziamento di interventi pubblici che, pur essendo dettati da esigenze di carattere generale, avvantaggiano particolarmente determinate categorie di consociati (si pensi, ad esempio, ai contributi di bonifica, di migliona, ecc.).

Sul versante propriamente giuridico, tuttavia, non può attribuirsi alcuna rilevanza alla natura (divisibile o indivisibile) del bisogno da soddisfare; e la distinzione tra le imposte, le tasse ed i contributi viene invece ancorata alle caratteristiche del fatto al quale la legge ricollega l'obbligo tributario.

Si qualificano quindi *imposte* i tributi al cui pagamento non fa riscontro alcuna immediata controprestazione in favore del soggetto obbligato (si pensi alle imposte sui redditi, sui trasferimenti, sui consumi ecc.); *tasse*, invece, i tributi il cui presupposto di fatto è costituito da attività rese dall'ente pubblico in favore del soggetto obbligato (si pensi alle tasse universitarie, o per il servizio di raccolta e trasporto dei rifiuti, ecc.); mentre i *contributi* (o "tributi speciali") costituiscono una categoria intermedia tra quelle precedenti, in quanto hanno dell'imposta il profilo dell'obbligatorietà e della tassa quello della correlazione ad un intervento pubblico che specificamente riguarda i soggetti obbligati.

Si tratta, peraltro, di una distinzione avente una valenza quasi esclusivamente descrittiva, in quanto dalla qualificazione delle singole entrate tributarie nell'uno o nell'altro modo non discendono particolari conseguenze giuridiche.

La distinzione tra imposte dirette e indirette – Le imposte costituiscono la categoria di gran lunga più rilevante ed articolata delle entrate tributarie; ed a loro volta possono essere anzitutto distinte nelle due grandi sottocategorie delle imposte dirette ed indirette.

Questa distinzione mira a qualificare e focalizzare la diversa natura dei fatti ai quali il legislatore ricollega il prelievo; ed in particolare il loro essere indici diretti o indiretti di capacità contributiva.

Vengono quindi qualificate *dirette* le imposte che colpiscono il *patrimonio* o il *reddito* dei contribuenti, in quanto la ricchezza che si possiede (patrimonio) e quella che si guadagna (reddito) costituiscono manifestazioni dirette ed immediate di capacità contributiva; mentre vengono definite *indirette* le imposte che colpiscono i *trasferimenti* e i *consumi* di ricchezza, in quanto eventi denotanti la titolarità della ricchezza che si trasferisce o si consuma; e che possono quindi essere assunti a manifestazioni indirette di capacità contributiva.

La coesistenza di questa duplice tipologia di prelievo, nei moderni ordinamenti tributari, ha la sua giustificazione di fondo nell'opportunità di frazionare l'elevato prelievo complessivo in una molteplicità di tributi, di contenere i pregiudizi (per la finanza pubblica) derivanti dalla naturale tendenza all'evasione fiscale, e di facilitare l'assolvimento, da parte dell'ente pubblico, dei compiti di orientamento e controllo degli andamenti economici.

Nell'ultimo cinquantennio, si sono progressivamente ridotte l'incidenza e l'area di operatività delle imposte sui trasferimenti, per gli effetti frenanti che ad esse vengono attribuiti rispetto alla circolazione della ricchezza ed alla migliore allocazione delle risorse economiche. È invece fortemente cresciuta l'importanza delle imposte sui redditi e sui consumi – soprattutto nelle forme delle imposte sul reddito complessivo delle persone fisiche e degli enti collettivi, e delle imposte generali sugli scambi – che ormai rappresentano gli strumenti di gran lunga più importanti di copertura del fabbisogno pubblico.

Quanto alle imposte sul patrimonio, esse sono da considerare costituzionalmente ammissibili solo come forme di prelievo straordinario, ovvero se fronteggiabili con i redditi ordinariamente prodotti dal patrimonio (in modo da non tradursi in una forma surrettizia di espropriazione senza indennizzo, vietata dall'art. 42 Cost.); e, in questo secondo caso, la loro funzione economico – finanziaria è comunemente identificata nel soddisfacimento di esigenze di c.d. discriminazione qualitativa dei redditi (o di *equità orizzontale*), per le quali si ritiene che i redditi provenienti (in tutto o in parte) dal patrimonio esprimano maggiore capacità contributiva (e possano quindi essere maggiormente tassati) di un corrispondente ammontare di reddito da lavoro (autonomo o dipendente).

La distinzione tra imposte proporzionali e progressive – Questa ulteriore distinzione ha il suo essenziale referente nella nozione dell'*aliquota*; la quale è il rapporto percentuale, stabilito dalla legge, tra l'ammontare dell'imposta dovuta e quello della base imponibile.

Più particolarmente, sono imposte proporzionali quelle la cui aliquota non varia al variare delle dimensioni della base imponibile (si pensi ad una imposta del 10% su imponibili sia di cento che di mille), e sono invece progressive quelle la cui aliquota cresce all'aumentare della base imponibile (si pensi ad una imposta con aliquote del 10% sugli imponibili da 0 a 100, del 15% su quelli che vanno da 100 a 200, ecc.).

Nel primo ordine di situazioni, si ha infatti che l'imposta aumenta proporzio-

nalmente all'aumentare della ricchezza imponibile (10 su cento, 20 su duecento, ecc.); nel secondo, l'imposta dovuta cresce invece più che proporzionalmente all'aumentare della ricchezza imponibile (10 su cento, 25 su duecento, ecc.).

Le modalità tecniche di attuazione della progressività di una imposta sono peraltro molteplici, e con diverse implicazioni economico-finanziarie. Sono astrattamente possibili sia la c.d. progressività per classi (ove le aliquote sono diversificate, e via via crescenti, in relazione alle diverse classi nelle quali i contribuenti vengono suddivisi), sia quella per scaglioni (nella quale le aliquote sono invece diversificate in relazione ai singoli scaglioni nei quali la ricchezza dei singoli contribuenti può essere suddivisa), ed anche la progressività attuata mediante detrazione di una quota fissa dalla base imponibile ed applicazione di una aliquota costante sulla residua ricchezza.

La giustificazione economico-finanziaria della progressività (che l'art. 53 Cost., comma 2, assume a valore informatore del sistema tributario), e le sue finalità, sono solitamente ravvisate nell'utilità marginale decrescente della ricchezza, e nell'intento di rispondere ad esigenze di c.d. *equità verticale*; ossia, nell'obiettivo della tendenziale perequazione dei sacrifici che i tributi arrecano alle economie dei singoli contribuenti.

Astrattamente possibili (ma meno frequenti nella concreta esperienza dei moderni ordinamenti tributari) sono le imposte *fisse*, quelle *regressive*, e la c.d. *flat tax* (o imposta "piatta"). Le prime sono quelle il cui ammontare non varia al variare delle dimensioni del presupposto di fatto del tributo; le seconde, quelle il cui ammontare decresce all'aumentare della ricchezza tassabile; la terza è una modalità impositiva del reddito complessivo delle persone fisiche che può dirsi intermedia tra le imposte proporzionali e progressive. Delle imposte proporzionali essa ha infatti l'essere tipicamente caratterizzata dall'aver una aliquota unica (e moderatamente alta), indipendentemente dalle dimensioni del reddito; ma aperture alla progressività vengono poi in essa normalmente attuate mediante abbattimenti gradualmente riservati agli appartenenti alle più basse classi di reddito.

La distinzione tra imposte reali e personali – Si tratta di una distinzione che riguarda essenzialmente il campo delle imposte sui redditi.

Esse possono infatti essere concepite e attuate sia come prelievo di una parte dei redditi prodotti dalle singole fonti produttive, indipendentemente dalla situazione personale dei percettori (imposte reali), sia come prelievo di una parte del reddito complessivo dei singoli soggetti passivi, indipendentemente dalla fonte dalla quale essi provengono (imposte personali); e le espressioni *reale* e *personale* stanno proprio a distinguere i casi in cui l'imposizione è essenzialmente attenta alle caratteristiche proprie dei singoli cespiti produttivi (e quindi al fatto che si sia in presenza di redditi fondiari, di capitale, di lavoro autonomo o dipendente, ecc.), da quelli nei quali vengono assunte a referenti dell'imposizione le specifiche situazioni soggettive dei singoli contribuenti, con particolare riferimento alla loro situazione personale e familiare.

Questa distinzione ha molteplici implicazioni giuridico-sistematiche; delle quali giova richiamare i tratti essenziali.

a) In primo luogo, le imposte reali hanno i loro naturali limiti di operatività nei soli redditi prodotti all'interno dell'ambito territoriale dell'Ente che le istituisce, in quanto in esse la localizzazione della fonte produttiva costituisce il fondamentale elemento di collegamento tra la materia imponibile ed il potere impositivo dell'Ente pubblico; invece, il campo di operatività delle imposte personali è normalmente esteso anche ai redditi prodotti all'estero, in quanto in esse si valorizza la localizzazione (all'interno dello Stato) del soggetto che i redditi percepisce, indipendentemente dal luogo in cui essi vengono prodotti.

b) Dal punto di vista delle aliquote, le imposte reali, in quanto distintamente applicate sui singoli redditi, sono necessariamente proporzionali, poiché l'applicazione ad esse della progressività discriminerebbe irrazionalmente redditi di pari ammontare, a seconda che derivanti da una o più fonti. La progressività è invece un connotato tipico delle imposte personali, proprio in quanto esse sono commisurate all'ammontare complessivo dei redditi percepiti da uno stesso soggetto.

c) Alle imposte reali, infine, è tendenzialmente estranea la possibilità della considerazione delle condizioni personali e sociali del contribuente (situazione familiare, numero di figli, esistenza di passività, spese mediche, ecc.), in quanto aspetti di per sé non correlabili ad alcun reddito specifico. Al contrario, tali specifici aspetti sono valorizzabili (e vengono ampiamente valorizzati) nel contesto delle imposte (personali) commisurate al reddito complessivo dei singoli contribuenti.

Giova tuttavia osservare che le logiche proprie dell'imposizione di tipo sia reale che personale raramente vengono coerentemente seguite sino in fondo nella disciplina positiva dei singoli tributi.

È pressoché impossibile, cioè, l'individuazione di imposte totalmente reali o assolutamente personali, in quanto l'esigenza di contemperare la tutela dell'equità sia "verticale" che "orizzontale" fa sì che all'interno delle imposte personali vengano talora operate aperture ad aspetti dell'opposto modello, e che, viceversa, aspetti di personalità penetrino nella disciplina delle imposte reali.

2. Le fonti: a) il complessivo quadro costituzionale

In materia tributaria, la problematica delle fonti del diritto non si differenzia grandemente da quella ricorrente negli altri campi dell'esperienza giuridica.

Essa, quindi, merita una specifica considerazione in questa sede solo per i profili che derivano dall'oggetto stesso delle leggi tributarie; il quale è costituito da una funzione pubblica (*lato sensu* intesa) di centrale rilievo istituzionale e politico-sociale.

Movendo, anzitutto, dai profili costituzionalistici, va segnalato come, in sede di Assemblea costituente, siano a suo tempo prevalsi atteggiamenti di grande cautela nella delineazione dei principi costituzionali in materia tributaria e finanziaria.

Fu allora convincimento diffuso che in questi campi dovessero lasciarsi alla legislazione ordinaria ampi spazi e grande flessibilità.

In buona sostanza, alla materia tributaria furono dedicati gli artt. 23 e 53, ove furono sanciti i fondamentali principi della riserva di legge e della capacità contributiva. Al problema dei raccordi tra l'entrata e la spesa pubblica i costituenti dedicarono le norme contenute nell'art. 81 Cost. E riferimenti ai profili finanziari e tributari furono anche inseriti nelle disposizioni specificamente dedicate ai poteri degli enti territoriali minori (Regioni, Comuni e Province) per gli insopprimibili nessi esistenti tra la loro autonomia politica e quella finanziaria.

Questo quadro è stato solo in parte modificato negli ultimi anni, soprattutto per quanto riguarda il campo della finanza regionale e locale. Ma il significato e la rilevanza attuale di tali fondamentali principi costituzionali debbono essere ricostruiti tenendo soprattutto conto degli orientamenti interpretativi che si sono sviluppati nella giurisprudenza costituzionale.

3. Segue: *b) la riserva di legge*

L'art. 23 della Costituzione (a norma del quale "*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*") ha le sue lontane radici storiche in quella contrapposizione tra il potere (tendenzialmente "assoluto") del sovrano e quello delle assemblee elettive (alle quali soltanto veniva riservato il potere di stabilire l'imposizione di tributi) dalla quale ha preso le mosse il processo di formazione delle moderne democrazie rappresentative occidentali; ed ha il suo diretto antecedente nell'art. 30 dello Statuto albertino, ove (in linea ancora con quelle concezioni) si disponeva che "*Nessun tributo può essere disposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re*".

Di quegli assetti istituzionali, non esiste però più traccia nei moderni stati democratici, nei quali viene sancita la sovranità del popolo (cfr. art. 1 Cost.), e nei quali lo stesso esecutivo trae i suoi poteri dalle Assemblee rappresentative.

In questo nuovo contesto, l'esigenza della predeterminazione dei tributi ad opera della legge tende fatalmente a confluire in quella, assai più generale, della legalità dell'azione amministrativa; della quale la riserva di legge tributaria diviene una sottolineatura particolare, a tutela (secondo alcuni) dei fondamentali valori della libertà personale e patrimoniale individuali (che, in tal modo, vengono definiti come sacrificabili solo ad opera della legge), ovvero (e secondo altri) dei più generali interessi pubblici che complessivamente si ricollegano al campo dell'imposizione di prestazioni personali e patrimoniali.

Più particolarmente, il principio della riserva di legge viene a distinguersi dal generale principio di legalità dell'azione amministrativa per un di più costituito

dalla negazione della possibilità che le leggi attribuiscono poteri discrezionali alla pubblica amministrazione nella determinazione ed applicazione dei prelievi tributari. E la complessiva problematica che da esso discende può essere esaminata distinguendo le questioni relative alla determinazione del suo “*ambito di operatività*” da quelle riguardanti la sua “*intensità*”.

1. Per quanto riguarda l’“*ambito di operatività*” dell’art. 23 Cost., la giurisprudenza costituzionale è da tempo ferma nel ritenere che esso si estende (a differenza dell’art. 30 dello Statuto albertino) ben oltre il campo dei prelievi tributari, ed a tutte le prestazioni personali e patrimoniali che possano dirsi “imposte” a chi deve effettuarle; ma assai difficile e delicato è il compito di stabilire se, e quando, effettivamente ricorre questo profilo.

A tal proposito (e lasciando qui da parte il campo delle prestazioni “personali”²), va registrata l’evoluzione della giurisprudenza costituzionale verso una sempre più lata accezione della “imposizione”.

Nelle sue prime pronunce, la Corte aveva infatti preso le mosse da una nozione molto restrittiva della prestazione patrimoniale imposta, affermandone la configurabilità solo in presenza di prestazioni “... *imposte con atto di autorità a carico di una persona ... senza che la sua volontà vi abbia concorso ...*”³, e con ciò stesso limitando l’operatività dell’art. 23 Cost. a una parte soltanto dei tributi⁴.

Ma la stessa Corte è poi passata ad affermare l’irrelevanza della volontà del privato laddove la prestazione pecuniaria, ancorché correlata al godimento di servizi pubblici, non si inserisca in un vero e proprio rapporto contrattuale⁵; ed è infine giunta ad affermare che la stessa fonte contrattuale del rapporto, ed il suo regime privatistico, non ostano alla configurabilità di una prestazione patrimoniale “imposta”, quando la prestazione è richiesta per servizi pubblici essenziali, e per i quali la “... *libertà si riduce alla possibilità di scegliere tra la rinuncia al soddisfacimento di un bisogno essenziale e l’accettazione di condizioni e di obblighi unilateralmente e autoritariamente prefissati ...*”⁶.

Non tutta la dottrina ha condiviso queste ultime posizioni; alla cui base può tuttavia agevolmente riscontrarsi l’intento di rimettere al Parlamento, con la partecipazione ed il controllo delle minoranze, le determinazioni tariffarie in materia di servizi pubblici essenziali.

²... in quanto esse hanno scarsi riscontri nell’ordinamento positivo, a parte il campo del servizio militare, che ha peraltro il suo specifico referente costituzionale nell’art. 52 Cost.

³Sent. n. 47/1957.

⁴Restavano, infatti, in tal modo fuori dall’ambito di operatività dell’art. 23 Cost. tutti i tributi aventi carattere di tassa.

⁵Emblematica di questa fase è la sent. n. 81/1963, concernente il c.d. “canone di abbonamento” alle radioaudizioni.

⁶Sent. n. 72/1969, concernente i canoni per le utenze telefoniche.

Sempre sotto il profilo contenutistico, va altresì osservato che, essendo la riserva di legge riferita solo al momento dell'“imposizione”, si ritiene solitamente (ma non senza contrasti) che essa riguardi i soli profili sostanziali dei tributi (oggetto, soggetti attivi e passivi, base imponibile, aliquote), e non anche la disciplina dei profili procedurali ed applicativi delle imposte (accertamento, riscossione, ecc.); la quale rimarrebbe quindi soggetta soltanto al principio generale della legalità dell'azione amministrativa, e nella quale potrebbero essere quindi riconosciuti più ampi spazi agli atti normativi subprimari (regolamenti), soprattutto degli enti locali.

2. Quanto alla “intensità” della riserva di legge ex art. 23 Cost., vi è anzitutto generale concordia nel riconoscere che l'espressione “legge” deve essere qui intesa in senso ampio, e comprensivo non solo della legge ordinaria, ma anche degli atti ad essa equiparati, quali il decreto legislativo (art. 76 Cost.) e il decreto legge (art. 77 Cost.). Con la conseguenza che l'introduzione di norme tributarie può anche essere effettuata (e viene frequentemente effettuata) attraverso fonti normative di questo secondo tipo.

Peraltro, l'esigenza di una drastica limitazione del ricorso al decreto legge ha trovato recentemente riscontro nell'art. 4 dello “Statuto del contribuente”⁷, ove viene espressamente esclusa (anche se con disposizione non di rango costituzionale e di per sé derogabile da altra legge ordinaria) la possibilità del ricorso ad esso per l'istituzione di nuovi tributi o per l'estensione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti. Mentre rimane frequente il ricorso allo strumento della legge delega (sovente con definizioni assai late dei principi e delle direttive da seguire nei decreti delegati) per la elaborazione dei testi normativi tributari.

Vengono in tal modo a riconoscersi all'esecutivo non indifferenti poteri concretamente normativi. E ciò sia per il particolare tecnicismo della materia, sia per il rilievo fondamentale che le discipline tributarie assumono nel quadro complessivo della funzione di indirizzo politico, in via di principio propria dell'esecutivo. Ed è questo un ordine di esigenze che sta alla base del periodico emergere di istanze volte all'introduzione di limiti alla possibilità di emendamenti parlamentari ai disegni di legge governativi in materia tributaria e finanziaria.

Non lievemente controversa è invece la riferibilità dell'art. 23 Cost. anche alle leggi tributarie regionali, ed alle fonti normative comunitarie.

Quanto alle leggi tributarie regionali, appare preferibile la tesi che ravvisa il fondamento ed i limiti della loro ammissibilità costituzionale, più che nella riserva di legge, nelle norme costituzionali disciplinatrici dei contenuti e dei limiti delle autonomie regionali medesime. Mentre, quanto alle fonti normative comunitarie, la loro diretta efficacia nell'ordinamento nazionale viene costituzionalmente giustificata (ma non senza contrasti) in nome dell'art. 11 Cost., e dell'autolimita-

⁷ Approvato con L. 27 luglio 2000, n. 212.

zione della propria sovranità che sarebbe stata validamente assunta a seguito della sottoscrizione del trattato internazionale.

Ma la problematica più delicata che la riserva di legge tributaria solleva (dal punto di vista della sua “intensità”) è quella relativa alla determinazione degli ambiti che possono validamente concedersi alle fonti normative sub-primarie (regolamenti) nella complessiva disciplina delle prestazioni patrimoniali imposte.

A tal proposito, sin dalle sue prime sentenze, la Corte Costituzionale ha posto l'accento sulla formulazione letterale della norma (ove si dice che le prestazioni imposte debbono essere disciplinate “in base” alla legge, e non “per” legge) per affermare il carattere “relativo” (e non “assoluto”) della riserva di legge in questione, e la conseguente possibilità che la legge tributaria venga integrata e specificata, in suoi particolari profili, da atti normativi subprimari. Il principio della riserva di legge, in materia tributaria, richiederebbe quindi soltanto che dalla legge primaria vengano delineati gli elementi essenziali delle prestazioni medesime, ma non impedirebbe la possibilità che venga riservata a fonti normative subprimarie l'integrazione e specificazione delle norme primarie medesime, principalmente nei loro profili concretamente applicativi.

In concreto, si ritiene quindi che la legge primaria debba provvedere alla concreta delineazione del presupposto di fatto del tributo, dei soggetti passivi, e dell'aliquota del prelievo; o quantomeno contenere elementi precisi per la loro eventuale definizione ad opera di successivi atti aventi natura regolamentare (come comunemente avviene per i tributi dei Comuni e delle Province, quando ciò viene rimesso alle delibere di tali Enti).

4. Segue: *c) il principio di capacità contributiva*

L'intento di non vincolare eccessivamente le scelte legislative in materia tributaria ha trovato la sua principale espressione nella formulazione dell'art. 53, ove i principi fondamentali del giusto riparto delle spese pubbliche tra i consociati furono sanciti disponendosi che “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*”.

Dalla formulazione del corrispondente principio contenuto nell'art. 25 dello Statuto albertino (ove si disponeva che i cittadini dovessero concorrere alle spese pubbliche “*in proporzione ai loro averi*”), il nuovo testo normativo si distingueva per l'intento di fornire al legislatore ordinario soltanto alcune indicazioni generali, contenutisticamente qualificate (adozione, a livello di sistema, del criterio della “progressività” invece che della “proporzionalità”; assoggettabilità a tassazione non solo dei “cittadini”, ma di “tutti”, e quindi anche degli stranieri; ecc.), di giustizia distributiva tributaria; lasciando ampio spazio alle discrezionali scelte legislative per l'apprezzamento della “capacità contributiva” individuale e l'individuazione dei fatti meritevoli di esserne considerati indici.

Inizialmente, ebbero un certo seguito le tendenze dottrinali e giurisprudenziali svalutative di tali norme costituzionali, considerate meramente “programmatiche”, e non immediatamente produttive di effetti vincolanti rispetto alla concreta delineazione dei profili oggettivi e soggettivi dei singoli tributi. E valenza programmatica viene tuttora generalmente attribuita al secondo comma dell’art. 53, in considerazione dell’essere la progressività riferita al complessivo “sistema tributario” (che, di per sé, non può essere fatto oggetto di sindacato di costituzionalità), e non necessariamente lesa da singole imposte “fisse” o “proporzionali”.

Riguardo, invece, al vero e proprio principio di capacità contributiva (sancito dal primo comma), dottrina e giurisprudenza hanno presto superato le iniziali posizioni svalutative, e ne hanno svolto il significato e la rilevanza in una duplice fondamentale prospettiva:

- a) in quella, anzitutto, della necessità che i tributi siano sempre correlati a manifestazioni di ricchezza e di capacità economica;
- b) ed in quella, in secondo luogo, della tutela dell’eguaglianza tributaria.

Sotto il primo profilo, si è osservato, infatti, che non può esistere capacità contributiva laddove non vi è ricchezza e capacità economica; e che, quindi, la discrezionalità del legislatore ordinario nella scelta dei fatti da sottoporre a tassazione ha comunque un limite invalicabile nella necessità che l’imposizione venga sempre collegata a fatti indicativi di ricchezza e di disponibilità economica; con la conseguenza che non possono ritenersi costituzionalmente ammissibili tributi che non si correlino a manifestazioni di ricchezza del contribuente.

Così intesa, questa esigenza è stata dalla stessa Corte ritenuta riferibile al solo campo delle imposte (e non anche a quello delle tasse, e dei tributi corrispettivi in genere); e non poche volte la Corte è scesa molto in profondità nella valutazione della maggiore o minore ragionevolezza (dal punto di vista del collegamento del prelievo a manifestazioni di effettiva capacità economica) delle presunzioni fiscali e dei meccanismi in genere disciplinati dalle norme tributarie.

In particolare (e limitando il discorso ai profili di più generale interesse), essa è giunta ad affermare che, ad esempio, pur non essendo costituzionalmente sancito alcun divieto espresso di retroattività delle norme tributarie, le disposizioni le quali prevedano l’applicazione di prelievi tributari su fattispecie verificatesi anteriormente alla loro emanazione, possono risultare costituzionalmente illegittime, per violazione del principio di capacità contributiva, laddove non risultino sorrette da una ragionevole presunzione di persistenza attuale della capacità economica passata⁸; ovvero, e sotto altro profilo, che non lede il principio di capacità contributiva la mancata considerazione della svalutazione monetaria nella determinazione degli incrementi di valore imponibili⁹, non potendosi ritenere costituzio-

⁸ Sentt. nn. 44/1966 e 75/1969.

⁹ Sent. n. 126/1979.

nalmente imposto il criterio “reale”, anziché meramente “nominale”, nella valutazione dell’entità della ricchezza tassabile; ecc.

Sotto il profilo della parità di trattamento, l’art. 53 è stato considerato espressione, ed applicazione particolare, del generale principio di eguaglianza sancito dall’art. 3 Cost.; e da esso si è fatta quindi anche discendere l’esigenza della ragionevolezza delle discriminazioni tributarie; la quale, proprio in considerazione dell’art. 53 Cost., dovrebbe ritenersi sussistente solo se, e quando, le discriminazioni sono giustificate dalla diversità della capacità contributiva espressa dalle situazioni di fatto oggetto di tassazione.

Questa esigenza di fondo deve peraltro essere temperata con quella di consentire l’adozione dello strumento fiscale (anche a mezzo di esenzioni ed agevolazioni fiscali in genere) a fini politico-sociali; ed a fini che, talora, sono anche sanciti dalla stessa Costituzione.

In questa seconda prospettiva, le soluzioni di volta in volta date alle singole questioni non sono state normalmente diverse da quelle che avrebbero potuto conseguirsi in nome soltanto del generale principio di eguaglianza (art. 3 Cost.). Ma il collegamento di tale ultimo principio con quello di capacità contributiva è servito soprattutto alla Corte per riempire talora di contenuti sostanziali il generale principio della ragionevolezza delle discriminazioni, e per svolgere quindi anche un vero e proprio sindacato di merito sulla validità delle scelte legislative¹⁰.

5. Segue: *d) gli altri principi costituzionali*

Gli artt. 23 e 53 della Costituzione non rappresentano i soli referenti costituzionali della materia tributaria, perché riferimenti a questo settore sussistono anche negli artt. 75, 117 e 119 della Costituzione.

1. *Leggi tributarie ed iniziativa popolare.* – L’art. 75 della Costituzione merita di essere ricordato per la parte in cui (secondo comma) viene in esso esclusa l’ammissibilità del referendum abrogativo delle leggi tributarie e di bilancio.

Si è qui in presenza di un limite che ha le sue ragioni di fondo nel timore di iniziative popolari irresponsabili (si noti che analoga limitazione non sussiste per le iniziative legislative popolari ex art. 71, comma 2, Cost., che, quindi, possono anche avere ad oggetto l’introduzione di nuove leggi tributarie), ed al quale larga parte della dottrina ha fatto riferimento per sottolineare come la volontà del Costituente sia stata ben lontana dal consacrare l’esigenza dell’autoimposizione dei tributi, e nel senso, invece, di sancire l’essenzialità della mediazione degli organi rappresentativi per l’esercizio della sovranità popolare in questo specifico settore.

¹⁰ Si pensi, ad esempio, alla sentenza n. 179/1976, sulla illegittimità costituzionale del c.d. cumulo dei redditi, o alla sentenza n. 42/1980 sulla discriminazione tra redditi di lavoro dipendente ed autonomo ai fini ILOR.

2. *Leggi tributarie e decentramento finanziario.* – Lo Stato italiano è costituzionalmente caratterizzato come Repubblica “*una ed indivisibile*”, ma aperta alle autonomie locali, ed impegnata ad adeguare “*i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento*” (art. 5 Cost.).

L'attuazione pratica di queste aperture è poi stata, tuttavia, non poco lenta e tormentata.

L'integrale attuazione dell'ordinamento regionale si è infatti avuta solo negli anni settanta del secolo scorso. E i dibattiti sull'ordinamento delle Regioni e dei Comuni hanno sempre avuto (ed hanno tuttora) i nodi più delicati proprio nelle questioni relative ai profili finanziari e tributari.

A tal proposito, esiste ampia convergenza nel riconoscere che l'autonomia politica degli Enti sub-centrali (Regioni, Province, Comuni, ecc.) ha come necessario presupposto il riconoscimento di una loro autonomia finanziaria (ossia, della disponibilità di risorse adeguate ed autonomamente spendibili per lo svolgimento dei propri compiti istituzionali); mentre non pochi aspetti problematici ha sempre presentato l'attribuzione a quegli Enti anche di autonomia impositiva e di tributi propri. E le norme costituzionali originarie¹¹ trovarono attuazione in forme di decentramento finanziario prevalentemente fondate su trasferimenti di risorse dal centro alla periferia.

In questi aspetti, il disegno costituzionale è stato tuttavia profondamente innovato dalle leggi costituzionali 18 ottobre 2001, n. 3, e 20 aprile 2012, n. 1, le quali hanno interamente ridisegnato il titolo quinto, parte seconda, della Costituzione, sotto la spinta di diffuse istanze per il passaggio a forme di ancora maggiore decentramento e responsabilizzazione delle comunità locali nella gestione delle risorse finanziarie.

Emblematica di questa diversa prospettiva è la riformulazione dell'art. 114 Cost., nel quale la dizione “*La Repubblica si riparte in Regioni, Province e Comuni*” è stata sostituita dall'affermazione che “*La Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato*”. E, per quanto specificamente riguarda la materia finanziaria, le nuove norme costituzionali prevedono:

– che lo Stato ha legislazione esclusiva in materia di “*... sistema tributario e contabile dello Stato; armonizzazione dei bilanci pubblici; perequazione delle risorse finanziarie ...*”¹²;

– che rientra tra le materie di legislazione concorrente (nelle quali la potestà legislativa spetta alle Regioni, mentre è riservata allo Stato la determinazione dei principi fondamentali) il “*... coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario ...*”¹³;

¹¹ ... contenute nei precedenti artt. 119 (per l'ordinamento finanziario delle Regioni) e 128 Cost. (per le autonomie dei Comuni e delle Province).

¹² Art. 117 Cost., comma 2, lett. e).

¹³ Art. 117 Cost., comma 3.

– che “I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell’equilibrio dei rispettivi bilanci, e concorrono ad assicurare l’osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall’ordinamento dell’Unione europea”¹⁴;

– che “I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio”¹⁵;

– e che “La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante”¹⁶.

Sull’interpretazione di queste tormentate disposizioni, sono emerse posizioni non poco differenti e che vanno da quelle secondo le quali alle Regioni sarebbe stata così attribuita una potestà impositiva primaria (pur se da esercitare nei limiti dei principi generali dell’ordinamento statale), a quelle secondo le quali i poteri impositivi delle Regioni (come anche degli altri Enti locali) dovrebbero sempre essere esercitati solo nei casi e limiti stabiliti dalle leggi statali di volta in volta emanate, a salvaguardia dell’unità politica della Repubblica e del suo complessivo ordinamento tributario.

In concreto, la legge delega sul c.d. “*Federalismo fiscale*”¹⁷ ha poi seguito una linea intermedia tra quelle così sommariamente delineate.

Per gli aspetti propriamente giusttributaristici, in essa, infatti, si puntualizza¹⁸ che per tributi delle regioni si intendono: a) i “*tributi propri derivati*”, in quanto istituiti e regolati da leggi statali, ma con gettito attribuito alle regioni; b) le addizionali sulle basi imponibili dei tributi statali; c) e i tributi propri istituiti dalle regioni con propria legge in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale; e al contempo si è data alle Assemblee regionali la possibilità (per le prime due tipologie di entrate) di introdurre (per i rispettivi territori) variazioni ai contenuti delle discipline sostanziali dei tributi riservati alle Regioni, entro i limiti fissati dalla legge statale.

Di fatto, è stata così ancora riservata alla competenza esclusiva del legislatore statale la delineazione degli ambiti nei quali le Regioni possono esercitare i loro poteri impositivi.

¹⁴ Art. 119 Cost., comma 1.

¹⁵ Art. 119 Cost., comma 2.

¹⁶ Art. 119 Cost., comma 3.

¹⁷ L. 5 maggio 2009, n. 42.

¹⁸ Cfr. l’art. 7 della L. n. 42/2009.

6. Le altre fonti del diritto tributario

Viene generalmente escluso che tra le fonti del diritto tributario possano essere annoverati gli usi e le consuetudini, in quanto la valenza normativa della prassi è in questo campo preclusa dal principio costituzionale della riserva di legge. Ed analogo discorso deve farsi per le Circolari e Risoluzioni Ministeriali (che della prassi tributaria costituiscono un supporto fondamentale), in quanto tali atti esauriscono la loro efficacia nel quadro dei rapporti interni tra Uffici amministrativi centrali e periferici, ed hanno la loro giustificazione di fondo nell'esigenza di assicurare l'imparzialità ed il buon andamento dell'Amministrazione¹⁹.

Particolare attenzione meritano invece i regolamenti e le fonti normative comunitarie.

a) *I regolamenti*. – Discende dalla stessa “relatività” della riserva di legge la possibilità che la disciplina di aspetti particolari delle prestazioni tributarie venga rimessa ad atti emanati dall'esecutivo, ed aventi efficacia normativa subprimaria ai sensi degli artt. 3 e 4 delle disposizioni preliminari al codice civile ed, oggi, della L. 23 agosto 1988, n. 400.

Questa legge, per un verso, ha dato positivo fondamento alla possibilità di regolamenti emanati da singoli Ministri (in passato, controversa); e, per altro verso, ha più compiutamente disciplinato la materia, distinguendo i regolamenti in:

- *regolamenti di attuazione ed esecuzione*, aventi il compito di integrare e completare la disciplina prevista dalle norme primarie;
- *regolamenti di organizzazione*, relativi all'organizzazione ed al funzionamento dei pubblici Uffici;
- *regolamenti autonomi*, concernenti la complessiva disciplina di materie non regolate dalla legge, se non coperte da riserva di legge.

Per la materia tributaria, l'esistenza della riserva di legge ex art. 23 Cost. di per se stessa esclude la configurabilità di spazi per regolamenti autonomi, almeno per quanto attiene alla disciplina sostanziale dei tributi. Mentre grande rilievo, ed estesi ambiti di operatività, hanno gli altri tipi di regolamento.

In molti casi, la legge rimette, appunto, ad atti dell'esecutivo il completamento della disciplina sostanziale dei tributi (si pensi ai decreti ministeriali in materia di determinazione dei coefficienti di aggiornamento delle rendite catastali, o dei coefficienti di ammortamento dei beni ammortizzabili, ecc.), o delle modalità della loro concreta applicazione e riscossione (si pensi ai decreti con i quali vengono approvati i modelli per le dichiarazioni dei redditi, ecc.). Ed a mezzo di atti aventi natura regolamentare vengono normalmente esercitati i poteri degli enti territo-

¹⁹ Cfr. *infra*, cap. IX.

riali (Comuni, Province, ecc.) in materia, ad esempio, di determinazione delle aliquote (tra i minimi e massimi stabiliti dalla legge) dei tributi loro devoluti.

In tutti i suddetti casi, la disciplina dei tributi viene ad essere integrata e specificata ad opera di atti che (ai sensi dell'art. 4 delle preleggi) non possono derogare alla legge primaria, e che (in quanto aventi natura amministrativa) possono essere fatti oggetto di impugnazione avanti il giudice amministrativo, nonché disapplicati dal giudice nella soluzione delle concrete controversie.

b) *Le fonti comunitarie.* Concorrono a determinare il sistema delle fonti del diritto tributario anche atti emanati da organi dell'Unione Europea.

Essi hanno acquisito un crescente rilievo parallelamente all'affermarsi del processo di integrazione europea, per la particolare rilevanza che in tale processo assume l'armonizzazione dei regimi fiscali. E non a caso proprio al settore tributario hanno fatto principalmente capo i problemi e i dibattiti in materia di efficacia interna delle fonti comunitarie.

Queste ultime si distinguono nelle due grandi categorie delle *direttive* e dei *regolamenti comunitari*. Le prime hanno come loro fondamentali destinatari i singoli Stati membri, e contengono regole alle quali essi debbono adeguare le rispettive legislazioni nazionali. I secondi sono invece atti normativi che, ancorché emanati da organi sovranazionali, hanno diretta efficacia all'interno dei singoli Stati membri. Ma questa distinzione, benché molto netta in via di principio, tende in una certa misura ad essere sfumata per l'affermarsi della tesi (in passato controversa) secondo la quale anche alle disposizioni contenute in direttive comunitarie potrebbe riconoscersi efficacia immediata all'interno degli Stati membri (una volta scaduti i termini per la loro ricezione), quando formulate in termini sufficientemente precisi, e tali da poter avere immediata applicazione.

Fortemente discussa è sempre stata anche la collocazione delle fonti comunitarie (e particolarmente dei regolamenti comunitari) nella gerarchia delle fonti del diritto. Se infatti l'efficacia interna dei regolamenti comunitari non pone particolari problemi in caso di carenza di disciplina nazionale, più delicato è il problema per i casi in cui una diversa disciplina interna preesista al regolamento comunitario, o succeda ad esso.

Per tali situazioni, si è passati da una posizione iniziale secondo la quale la prevalenza del Regolamento comunitario dovesse essere mediata dalla dichiarazione di incostituzionalità (per contrasto con l'art. 11 Cost.) della disciplina interna difforme (altrimenti prevalente in forza del principio della sovranità nazionale), ad una posizione secondo la quale il riconoscimento di tale prevalenza non postula alcuna dichiarazione di incostituzionalità, derivando *ex se* dalle limitazioni alla propria sovranità accettate con la sottoscrizione del Trattato.

Sotto la spinta delle tendenze "europeiste", è stata così attribuita alle fonti comunitarie una valenza preminente su quella delle norme ordinarie interne, sia precedenti che successive.

7. L'interpretazione delle norme tributarie e le clausole antielusive

In passato, era convinzione diffusa che la specificità delle norme tributarie avesse anche dei riflessi sul piano delle relative regole ermeneutiche.

Dalla premessa dell'essere le norme tributarie limitative della libertà patrimoniale, ed in qualche misura assimilabili alle norme penali, si faceva ad esempio discendere il canone interpretativo del c.d. *in dubio contra fiscum*, e quindi della necessità di privilegiare le soluzioni favorevoli al contribuente. Ed a queste posizioni dialetticamente si opponevano quelle di coloro i quali ritenevano che, in considerazione del preminente rilievo degli interessi pubblici sottesi al prelievo dei tributi, dovesse in questa materia seguirsi il principio dell'*in dubio pro fisco*.

Oggi, tuttavia, quella dialettica è ormai superata, e può anche dirsi unanimemente condivisa l'affermazione dell'insussistenza di regole particolari per l'interpretazione delle leggi tributarie; nel senso che per esse valgono le regole generali di cui all'art. 12 delle disposizioni preliminari al codice civile.

Non poche riserve vengono però spesso manifestate per l'ammissibilità dell'estensione analogica. Essa viene infatti talora esclusa per le norme impositive (in quanto non potrebbe in alcun caso assumersi a lacuna normativa il fatto che talune situazioni di fatto rimangono ad esse estranee), per quelle eccezionali, e per quelle a c.d. "fattispecie esclusiva", perché di per sé stesse riferite ad ipotesi specificamente individuate.

Ma anche queste soluzioni sono in realtà da ricondurre più alle peculiarità proprie delle singole norme (o tipologie di norme) che a vere regole interpretative di settore, poiché nella teoria generale dell'interpretazione giuridica ormai si esclude la configurabilità di nette linee di confine tra l'interpretazione e la c.d. estensione analogica, e si pone in discussione la stessa giuridicità delle regole interpretative (in quanto anch'esse necessitanti di interpretazione).

Problematiche delicate, e non poco complesse, si pongono invece sul piano propriamente applicativo delle norme tributarie. E di esse è opportuno richiamarne i tratti essenziali.

a) *La qualificazione degli atti e dei negozi giuridici.* – Molto spesso le norme tributarie assumono a fatti fiscalmente rilevanti gli atti e negozi giuridici posti in essere dai contribuenti, nell'intento di colpire i fenomeni economici che ad essi tipicamente si accompagnano; ma, poiché questa corrispondenza non sempre si realizza nelle fattispecie concrete, sorge l'esigenza di stabilire se, ed in che misura, l'Amministrazione ed il giudice tributario possano prescindere dalla forma giuridica degli atti ed applicare le norme tributarie tenendo conto della sostanza economica delle sottostanti operazioni (e quindi, ad esempio, considerare vendita una formale divisione, o imputare un reddito ad un soggetto diverso da colui che ne è il titolare giuridico, ecc.).

Esistono ordinamenti nei quali viene appunto a tal fine sancito il principio generale della necessità che le norme tributarie vengano applicate guardando alla

c.d. “*sostanza economica*” delle fattispecie, invece che alla loro “*forma giuridica*”; ma con pregiudizi per l’esigenza della certezza del diritto che ne hanno sempre ostacolato la concreta operatività.

Nell’ordinamento italiano, non esistono regole generali di questo tipo; ma sono riscontrabili disposizioni settoriali che in qualche misura le sostituiscono, e che vengono talora considerate espressioni di un vero e proprio principio generale.

Esse sono soprattutto da ravvisare nell’art. 20 del D.P.R. 131/1986²⁰ (ove si prevede che le imposte di registro debbono essere applicate “... *secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell’atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall’atto medesimo* ...”) e nell’art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 (ove si dispone, per le imposte sui redditi, che “*in sede di rettifica o di accertamento d’ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è il possessore per interposta persona*”).

Sulle implicazioni di queste disposizioni, i prevalenti (e più convincenti) orientamenti sono quelli i quali ricollegano la riqualificazione degli atti e dei negozi giuridici alla valenza meramente fattuale che ad essi deve essere riconosciuta quando vengono dalla legge assunti a fattispecie costitutive di obblighi tributari.

In altri termini, nella c.d. riqualificazione tributaria degli atti e negozi giuridici non vi è alcuna deroga ai normali criteri applicativi delle disposizioni che li riguardano, perché si resta nel campo della corretta identificazione degli assetti negoziali effettivamente intercorsi tra le parti, al di là delle loro forme apparenti.

Quindi, la c.d. riqualificazione delle fattispecie tributarie si risolve *in toto* nella corretta applicazione delle norme tributarie; e le disposizioni sopra ricordate possono assumersi ad espressione di un criterio generale e trascendente il loro stesso ambito operativo.

b) *L’elusione fiscale e le clausole antielusive*. – Diversa è invece la problematica suscitata dalla c.d. “*elusione fiscale*” e dalle più o meno generali “*clausole antielusive*”, volte a neutralizzarne i pregiudizi per la finanza pubblica.

Tale problematica sorge quando l’Amministrazione si trova di fronte (non ad una divergenza tra l’apparenza e la realtà degli assetti negoziali posti in essere dai contribuenti, ma) a fatti, atti e negozi giuridici che, benché realmente avvenuti e pienamente rispettosi delle norme civili e fiscali, determinano vantaggi tributari confliggenti con gli scopi delle norme fiscali medesime. E proprio in quanto si è di fronte ad operazioni realmente attuate, e non occultate agli Uffici finanziari, il

²⁰ ... come integrato e parzialmente modificato ad opera dell’art. 1, comma 87, lett. a), della L. 27 dicembre 2017, n. 205.

fenomeno dell'elusione ha sempre presentato grandi difficoltà sia di delimitazione concettuale, che di contenimento con strumenti giuridici appropriati.

Sotto il profilo concettuale, l'elusione viene solitamente definita come situazione giuridica intermedia tra l'osservanza e l'inosservanza degli obblighi fiscali, in quanto il suo tratto caratterizzante sarebbe costituito dal fatto che le norme impositive verrebbero con essa "aggirate" (invece che "violate"). Ma va detto che le notazioni di questo tipo colgono i profili più sociologici che propriamente giuridici del fenomeno e della relativa problematica.

Invero, sul piano propriamente giuridico, non sono configurabili situazioni intermedie tra l'osservanza e l'inosservanza degli obblighi di legge. E non appaiono neanche conducenti i pur diffusi accostamenti della tematica dell'elusione fiscale a quelle dei negozi in frode alla legge (ex art. 1344 cod. civ.), o del vero "abuso del diritto", dato che in questi casi non si hanno negozi civilisticamente invalidi, e perché delle norme impositive il contribuente non può in alcun modo "abusare", in quanto generatrici di obblighi da osservare, e non di diritti del cui esercizio si possa abusare.

In concreto, la problematica dell'elusione fiscale ha sempre le sue radici di fondo nelle frequenti (e pressoché inevitabili) imperfezioni delle disposizioni tributarie; e viene poi negli ordinamenti tributari solitamente affrontata attraverso un duplice ordine di possibili misure, consistenti:

- nell'emanazione di disposizioni (c.d. "antielusive analitiche") appositamente volte a sopperire, di volta in volta, ed attraverso opportune integrazioni e modificazioni di quelle previgenti, alle imperfezioni, lacune e smagliature che ne permettevano l'aggiramento;

- ovvero, nell'attribuzione agli Uffici finanziari (a mezzo di apposite "clausole antielusive") dell'eccezionale potere di disapplicare le ordinarie regole tributarie (in deroga da quanto stabilito dall'art. 12 cod. civ.), e disconoscere (facendo applicazione dei principi sottesi alle disposizioni eluse) i vantaggi fiscali patologici che i contribuenti possono talora conseguire.

Nell'ordinamento italiano, la prima via è stata quella costantemente seguita dal legislatore per molti decenni, in considerazione dei gravi pregiudizi che alla certezza del diritto inevitabilmente arrecano le clausole antielusive; ma a partire dagli anni novanta del secolo scorso una crescente attenzione è stata rivolta anche alla seconda strada; la quale è stata seguita, prima con riferimento al campo delle imposte dirette e con l'introduzione (nel 1997) di una clausola specificamente riferita ad una vasta area di operazioni societarie²¹, e poi ad opera di un orientamento giurisprudenziale che ha ravvisato nel generale principio di cui all'art. 53

²¹ ... elencate nell'ormai abrogato art. 37 *bis* D.P.R. n. 600/1973, e costituite dalle trasformazioni, fusioni, scissioni societarie, ecc.

della Costituzione il fondamento della possibilità di un generalizzato contrasto alle operazioni elusive²².

In linea con quest'ultimo (e non poco discusso) orientamento giurisprudenziale, ed in esecuzione della legge delega 11 marzo 2014 n. 23, il legislatore ha recentemente inserito nella disciplina dello Statuto del contribuente²³ una generale "disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale", indistintamente riferibile a tutti i tributi ed a tutte le operazioni poste in essere dai contribuenti.

Con queste disposizioni si è stabilito²⁴:

– che *“configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni”* (comma 1);

– che sono *“... vantaggi indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario ...”* (comma 2, lett. b);

– che *“... non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni fiscali, non marginali ...”* (comma 3);

– che *“... i soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi sono stati disconosciuti ...”* (comma 11);

– che *“... in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie ...”* (comma 12);

– e che *“... le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie ...”* (comma 13).

In relazione a queste disposizioni sembra potersi dire che il loro tenore letterale appare ancora dominato dall'erroneo convincimento dell'essere l'elusione fiscale un comportamento del contribuente astrattamente tipizzabile dal legislatore (invece che un riflesso delle imperfezioni delle disposizioni normative); e possono dirsi frutto di quel convincimento sia l'essere state esse emanate a mezzo di un decreto dedicato alla *“certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente”* (mentre la generalizzazione del loro ambito di operatività è di per sé destinata ad

²² Cfr., in particolare, Cass SS.UU. 23 dicembre 2008, n. 30055, alla quale hanno fatto seguito molte altre analoghe pronunce della stessa Cassazione.

²³ Cfr. l'art. 10 *bis* della L. 27 luglio 2000, n. 212, inserito in tale fondamentale legge ad opera dell'art. 1, del D.Lvo 5 agosto 2015, n. 128.

²⁴ ... prescindendo dai profili propriamente procedurali della disciplina, per i quali cfr. *infra*, cap. XI, par. 6.10.