

## GRAMMATICA TRIBUTARIA

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

### 1. Diritto tributario e concetto di tributo

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 1.3. *Il concetto di tributo*

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

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

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

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

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

I tributi si distinguono in imposte e tasse.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Si pensi alla tassa comunale sui rifiuti (TARI), dovuta a fronte del servizio*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### 4. La struttura normativa del tributo

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

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

##### 4.1. Fattispecie sostanziale

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

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

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

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