

Salvatore Muleo

# Lezioni di diritto tributario

SECONDA EDIZIONE



**Giappichelli**

## *Prefazione alla seconda edizione*

La revisione di un testo universitario non ha bisogno, a mio avviso, di tempi necessariamente stringenti, poiché eventuali disallineamenti di norme specifiche non provocano alterazioni significative del complessivo impianto normativo.

Tuttavia, erano maturate le condizioni per una seconda edizione, a causa di un forte ripensamento di alcuni istituti.

Non sono stati risolti – né, a dire il vero, c'era speranza che lo fossero – i nodi principali del sistema tributario. D'altronde, la congiuntura ha impegnato il legislatore nella risoluzione di altri tipi di problemi, ai quali si sono drammaticamente aggiunte le questioni sanitarie per la pandemia in corso.

Mancano proprio, a mio avviso, le condizioni per una vera riforma fiscale, anche perché sembra venuto meno il dialogo tra la dottrina e i rappresentanti politici, che, peraltro, sembrano sempre meno interessati a riforme di ampio respiro e preferiscono affrontare temi che abbiano un più pronto riscontro elettorale.

Da ultimo, la stessa discussione sulla eventuale riforma della giustizia tributaria, accentuatasi negli ultimi mesi, rischia di rimanere un esercizio dialettico.

Ciò non deve indurre, però, a ricadere nella rassegnazione, ma, semmai, è elemento forte di sprone per uno studio sempre più completo ed attento.

Desidero ringraziare sentitamente Alessandra Kostner per la raccolta delle lezioni sui nuovi temi trattati e per l'aggiornamento delle parti rimanenti. Ringrazio altresì Elisa Spizzirri e Pierluigi Cetraro per il controllo dell'attualità delle fonti normative citate nel testo.

Eventuali errori, ovviamente, sono solo miei.



## *Prefazione alla prima edizione*

Un manuale dovrebbe abitualmente prospettare un sistema compiuto, in cui magari alcuni istituti sono in via di evoluzione, ma che nel compendio riesca a fornire anche solo l'impressione di un insieme organico.

Così evidentemente non può essere per il diritto tributario italiano, per molteplici fattori.

Anzitutto, la copertura delle crescenti esigenze della spesa pubblica influisce su interventi anche disordinati sulle imposte, al fine appunto di reperire nuovo gettito.

Ancora, esiste una innegabile ritrosia del legislatore a riformare la disciplina procedimentale dei tributi, in primo luogo provvedendo finalmente alla stesura di un'unica legge sul procedimento amministrativo tributario, molto probabilmente perché il riconoscimento di garanzie, che ne sarebbe il primo effetto, pone dei lacci e laccioli all'Amministrazione; tali vincoli non sono fisiologicamente graditi al gruppo che in un certo momento storico riesce a conseguire la maggioranza. Tenendo conto di ciò, quasi meraviglia che negli anni settanta del secolo scorso sia stato possibile effettuare una seria riforma del fisco.

Di converso, importanti influssi sulla materia intervengono ad opera della legislazione e della giurisprudenza comunitaria, così come pure per mano della giurisprudenza nazionale.

La riduzione a sistema di questi ed altri elementi non è, tuttavia, compito di questo lavoro, perché anzi la rappresentazione degli istituti via via esaminati è stata svolta proprio allo scopo di fare emergere, se del caso, le loro criticità. Ovviamente, nell'ottica di chi scrive che, si avverte, può anche non esser unanimemente condivisa in dottrina.

Un'ulteriore avvertenza: le citazioni bibliografiche non hanno pretesa di esaustività sul tema, ma sono funzionali solo a marcare, a seconda dei casi, l'avvicinamento alle teorie riportate o il distacco da esse.

Un sentito ringraziamento a Michele Mauro ed a Ilaria De Pasquale per la preziosa opera svolta di raccolta delle lezioni. È grazie al loro instancabile ed eccellente apporto che questo lavoro ha potuto vedere la luce.

Da ultimo, ma solo per accentuare che si tratta di sentimento perenne, il ringraziamento nei confronti del mio Maestro, Giuliano Tabet, che ha sempre fecondato la cultura del dubbio, mai risparmiando critiche e suggerimenti.



# PARTE GENERALE



# Capitolo I

## *Il tributo*

SOMMARIO: 1. Definizione di tributo: cenni. – 2. Vecchie classificazioni e loro superamento.

### 1. *Definizione di tributo: cenni*

Con il termine tributo si designa una specifica forma di entrata pubblica, caratterizzata, nella sua acquisizione da parte dello Stato e di altri enti pubblici, dal connotato della imperatività. In ciò i tributi si differenziano da altre risorse economiche che concorrono a finanziare i citati soggetti, le quali sono acquisite *iure privatorum*, ossia mediante l'esercizio di attività di diritto privato. Rientrano in tale ultima categoria tutti gli emolumenti conseguiti dallo Stato e dagli altri enti pubblici in forza di contratti di diritto privato (affitti, locazioni, alienazioni, sponsorizzazioni, gestione di imprese, ecc.), con i quali l'Amministrazione pubblica gestisce il proprio patrimonio, o instaura rapporti obbligatori, alla stregua di un soggetto privato.

I tributi, invece, non derivano da rapporti contrattuali, ma dall'attività pubblicistica esercitata *iure imperii*, fondata e regolata dalla legge. Essi rientrano, pertanto, nell'ampio *genus* delle prestazioni patrimoniali imposte di cui all'art. 23 Cost., distinguendosi, tra questi, per la loro particolare destinazione (il finanziamento delle spese pubbliche) e per i soggetti creditori (enti pubblici).

Più precisamente, ed in mancanza di una specifica definizione legislativa, in prima approssimazione il tributo può essere inteso come prelievo di ricchezza coattivo, eseguito dallo Stato o da altro ente pubblico a ciò autorizzato dalla legge, non collegato ad alcun corrispettivo e finalizzato al finanziamento della spesa pubblica<sup>1</sup>.

Dall'imposizione tributaria sorge un'obbligazione a carico del contribuente e ciò vale a distinguere i tributi da altre forme di depauperamento coattivo del patrimonio del privato, quali ad esempio le espropriazioni per pubblica utilità, di cui

---

<sup>1</sup> Corte Cost., sent. 12 gennaio 1995, n. 2.

al d.P.R. n. 327/2001; con la conseguenza che il parametro sul quale fondare il controllo di legittimità costituzionale sarà, nel primo caso, l'art. 53 Cost., e, nel secondo caso, l'art. 42 Cost.

Alla luce di tali caratteristiche, dai tributi devono essere tenute distinte, altresì, le prestazioni patrimoniali di carattere sanzionatorio. Queste ultime, pur rientrando nel novero delle entrate coattive di diritto pubblico, non trovano il loro fondamento esclusivo nella potestà pubblica né nella doverosità della partecipazione alle spese pubbliche, essendo piuttosto correlate ad una trasgressione del soggetto obbligato, ossia alla violazione di un dovere giuridico da parte di questi. Più precisamente, le sanzioni si configurano in termini di reazione dell'ordinamento alla condotta antidoverosa del privato e sono, perciò, connotate da una finalità differente rispetto al tributo, all'un tempo repressiva e deterrente. Inoltre, come si vedrà, il fatto che legittima la pretesa tributaria è sempre un fatto economico, mentre la sanzione si fonda sempre su un fatto illecito.

Esulano dalla definizione di tributo anche i c.d. prestiti forzosi (oggi in disuso) ossia quelle forme di finanziamento imposte a soggetti privati, dallo Stato o da altri enti pubblici, consistenti nel versamento coatto di somme o nell'acquisizione e nella conservazione di titoli del debito pubblico, per un determinato periodo di tempo. Si tratta, a ben vedere, di rapporti patrimoniali inquadrabili nello schema negoziale del mutuo, in ragione della commutatività che li caratterizza: a fronte del finanziamento è prevista, infatti, una restituzione differita delle somme da parte dell'ente pubblico, secondo un preciso piano di ammortamento. Peraltro, proprio in ragione del dovere di restituzione, l'istituto del prestito forzoso difetta del carattere della irreversibilità, che, invece, è proprio dell'obbligazione tributaria.

Da ultimo, occorre rilevare che nella generalità dei casi le entrate tributarie non sono destinate a scopi prestabiliti, ma al finanziamento della spesa pubblica genericamente intesa. Peraltro, non è escluso che talvolta siano istituiti tributi c.d. di scopo, ossia destinati alla copertura di spese specifiche (necessarie, ad esempio, alla realizzazione di determinate opere pubbliche).

## *2. Vecchie classificazioni e loro superamento*

Tradizionalmente, nell'ambito della categoria delle entrate di natura tributaria, si distingue tra imposte, tasse e contributi.

Secondo questa classificazione, l'imposta è definita come il tributo destinato al finanziamento delle c.d. spese pubbliche per servizi indivisibili, ossia rivolti alla generalità dei consociati. Suo presupposto è il mero fatto economico, individuato dalla legge ed espressivo dell'idoneità del soggetto passivo a partecipare alle spese suddette (possesso di reddito, possesso di un bene, stipulazione di un contratto, sostenimento di una spesa). La doverosità dell'imposta, dunque, prescinde totalmente da una specifica correlazione ad una attività dell'ente pubblico che possa

valere da controprestazione<sup>2</sup>. L'imposta, infatti, si fonda sul dovere di solidarietà, di cui agli artt. 2 e 53 Cost., che appartiene a tutti i consociati per il solo fatto di essere parte di una collettività.

Con il termine *tassa* ci si riferisce, invece, ad una prestazione pecuniaria coattiva che il soggetto è tenuto a corrispondere per effetto della fruizione o della fruibilità di un servizio pubblico o di un'attività pubblica (amministrativa o giurisdizionale)<sup>3</sup>.

Vi sono, ad esempio, tasse correlate all'emanazione di atti o provvedimenti amministrativi, ad attività pubbliche di altro tipo (ad es. il contributo per l'iscrizione a ruolo delle cause) o alla fruizione di servizi pubblici (ad es. raccolta dei rifiuti).

Nella *tassa* si rinvencono, dunque, taluni lontani profili di sinallagmaticità, che valgono ad attribuire ad essa una funzione c.d. paracommutativa; ciò, peraltro, rende talvolta problematica la distinzione di tale categoria di tributi da quella dei corrispettivi per pubblici servizi, tanto che alcuni autori sono stati addirittura indotti a negare la natura tributaria della *tassa*, inquadrandola tra le prestazioni imposte quale mero corrispettivo di un pubblico servizio<sup>4</sup>.

Sul punto, occorre rilevare che, in un primo tempo, ed in accordo con una concezione contrattualistica del fondamento dello Stato e del fenomeno finanziario, era senz'altro prevalente una concezione commutativa dello stesso concetto di tributo.

In tale contesto, anche l'imposta era considerata un prezzo (c.d. politico) da corrispondere a fronte dell'erogazione di servizi pubblici indivisibili; la *tassa* era, invece, il c.d. prezzo semipolitico che solo il soggetto fruitore di una specifica prestazione pubblica era tenuto a corrispondere<sup>5</sup>.

In seguito all'entrata in vigore dello Statuto Albertino, ed in particolare dell'art. 30 sul principio della riserva di legge in materia tributaria, alla suddetta concezione contrattualistica subentrò una rappresentazione eminentemente coercitiva del fenomeno tributario, nella quale la riserva di legge era funzionale proprio a porre un contrappeso al potere impositivo dello Stato (nella specie, a predisporre un *iter* di approvazione delle norme più garantista della rappresentatività popolare).

Nell'ambito di tale concezione, la ripartizione classica<sup>6</sup> delle entrate tributarie

---

<sup>2</sup> G. TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, p. 551.

<sup>3</sup> Cfr. L. DEL FEDERICO, voce *Tassa*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. XV, Torino, 1998; ID., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000; C. SACCHETTO, voce *Tassa*, in *Enc. dir.*, vol. XLIV, Milano, 1992.

<sup>4</sup> Cfr. G. LICCARDO, *Il concetto di imposizione tributaria. Spunti e rilievi critici*, Napoli, 1967, p. 83 ss.; ID., *Introduzione allo studio del diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, I, Padova, 1994, p. 36 ss.; E. DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, I, Milano, 1987, p. 7 ss.

<sup>5</sup> Cfr. F.S. NITTI, *I principi della scienza delle finanze*, Torino, 1903, p. 12 ss.

<sup>6</sup> Cfr. M. PUGLIESE, *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, Padova, 1930.

(imposte, tasse e contributi) conferisce alla tassa un carattere, per così dire, ibrido, per il quale se da un lato essa rientra nella categoria dei tributi, in quanto prestazione coattiva, dall'altro, per i suoi tratti di sinallagmaticità, è obbligatoria per il solo soggetto che fruisce in modo specifico di un servizio pubblico.

L'attrazione della tassa nell'orbita dei tributi si fonda, dunque, sull'appartenenza ad essa del tipico carattere delle prestazioni imposte di natura tributaria, ossia la coattività. Ciò vale a distinguere le tasse dai corrispettivi per pubblici servizi, i quali non sono assistiti dalle medesime forme di acquisizione coattiva. Al fine di discernere le due fattispecie non è decisiva l'individuazione della natura del servizio, in quanto una medesima attività amministrativa può essere assunta, indifferentemente, a presupposto di una tassa o di un provento di natura privatistica; occorre, invece, porre l'attenzione sulla disciplina del concreto rapporto instaurato tra il soggetto privato e l'ente pubblico: se il rapporto ha origine da un contratto, è necessario valutare l'applicabilità della disciplina generale dei contratti di diritto privato, versandosi, in caso negativo, nell'ambito delle tasse, e, in caso positivo, nell'ambito dei corrispettivi. Qualora, invece, non sia stato stipulato alcun contratto, l'attenzione deve essere posta sulle modalità di acquisizione del prelievo: se l'ente pubblico è legittimato all'utilizzo di strumenti di imposizione coattiva, si è in presenza di una tassa, altrimenti di un corrispettivo.

Quanto, invece, alla distinzione tra imposta e tassa, questa si fonda, come si è accennato, sulla correlazione (presente solo nella tassa) ad un servizio pubblico o ad una attività dell'ente pubblico che sia resa su domanda del soggetto obbligato o nei riguardi di quest'ultimo.

Secondo l'insegnamento di un'autorevole dottrina<sup>7</sup>, la differenza tra imposte e tasse si rinviene nella natura del presupposto: *«l'imposta si ricollega ad una situazione di fatto, che in tanto forma oggetto di imposizione, in quanto è considerata la manifestazione, diretta o indiretta, d'una certa capacità contributiva, una situazione che perciò tocca esclusivamente la persona dell'obbligato e la sfera della sua attività, senza alcuna relazione, neanche di fatto con l'attività dell'ente pubblico»* (...), *«mentre il presupposto della tassa consiste in una situazione di fatto che determina o necessariamente si riannoda all'esplicazione di un'attività dell'ente pubblico nei riguardi dell'obbligato»*<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> A.D. GIANNINI, *La classificazione delle imposte nel diritto tributario*, in *Studi dedicati alla memoria di Zanzucchi*, Milano, 1927, p. 337; ID., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937; ID., *Il concetto giuridico di tassa*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1937, p. 10; ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956; ID., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974.

<sup>8</sup> Deve essere precisato che la previa domanda del soggetto fruitore del servizio ed il beneficio prodotto in capo a quest'ultimo non sono caratteri imprescindibili della tassazione. Si pensi alla tassa giudiziaria dovuta da chi ha subito un processo penale, la quale è collegata al costo di un servizio pubblico non "richiesto", ma "provocato" dal soggetto obbligato e che comunque non ridonda in un beneficio per quest'ultimo. Proprio la negazione del "vantaggio individuale" rende inevitabile l'accostamento della tassa all'imposta nella categoria dei tributi.

Alla luce di tale carattere commutativo, si discute in ordine alla doverosità della tassa nelle ipotesi in cui il servizio pubblico non sia stato effettivamente fruito dal privato, concludendosi in senso generalmente negativo solo qualora ciò sia accaduto per un fatto imputabile all'ente pubblico creditore.

Sul punto, secondo la teorica della c.d. causalità della tassa<sup>9</sup>, il collegamento tra quest'ultima ed uno specifico effetto goduto dal soggetto passivo (c.d. causa) assume carattere essenziale, di modo che ove l'effetto non si verifichi, non nasce (o si estingue) l'obbligazione; così, nelle ipotesi di tasse da corrispondere per ottenere uno specifico provvedimento, il tributo non sarà dovuto (e se corrisposto anticipatamente dovrà essere rimborsato), se il provvedimento è inefficace o viene ritirato o resta ineseguito.

Diversamente, come si è detto, la doverosità dell'imposta sorge per effetto della mera sussistenza di determinate situazioni di fatto, assunte dalla legge come presupposti dell'imposizione in quanto rappresentative dell'idoneità del soggetto a contribuire alle spese pubbliche. L'obbligazione d'imposta, in altri termini, nasce sempre dalla volontà del legislatore e mai dalla volontà del privato.

Peraltro, la presenza di talune tasse che, secondo l'interpretazione preferibile, appaiono dovute anche in mancanza dell'effettiva fruizione del servizio cui sono correlate<sup>10</sup>, ha indotto la giurisprudenza<sup>11</sup> a ritenere che con riferimento alla categoria delle tasse non possa parlarsi, propriamente, di sinallagmaticità o di corrispettività, quanto piuttosto di mera correlatività.

È interessante notare come, sulla scorta di tali considerazioni, la Corte Costituzionale<sup>12</sup> sia giunta a circoscrivere la sfera di applicazione del principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., alle imposte e ai contributi, escludendone l'operatività nell'ambito delle tasse.

Il criterio cui la tassa si correla è, infatti, il costo del servizio reso e non la capacità contributiva del soggetto.

In alcune pronunce rese in tema di tributi giudiziari<sup>13</sup>, la Corte Costituzionale ha avuto modo di precisare che, sebbene l'organizzazione dei servizi giudiziari sia sostenuta dallo Stato nell'interesse indistinto della collettività, «risponde tuttavia

<sup>9</sup> C. BAFILE, voce *Imposta*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. IX, Roma, 1989, p. 4.

<sup>10</sup> È il caso della c.d. tassa sulle merci di cui alla legge 9 febbraio 1963, n. 82, che secondo la Corte di Giustizia poteva trovare applicazione in occasione dell'imbarco e dello sbarco di merci qualora vi fossero le strutture idonee a rendere i relativi servizi all'utenza, a prescindere da una loro effettiva utilizzazione (sent. 16 marzo 1983, n. 266/81, *SIOT*, in *Foro it.*, 1984, IV, c. 171).

<sup>11</sup> Cass., SS. UU., ord. 17 ottobre 2006, n. 22245, in *Dir. trasporti*, 2008, 1, p. 171, in materia di diritti aeroportuali.

<sup>12</sup> Corte Cost. 2 aprile 1964, n. 30 e Corte Cost. 17 aprile 1968, n. 425.

<sup>13</sup> Corte Cost. 2 aprile 1964, n. 30; Corte Cost. 29 dicembre 1966, n. 128; Corte Cost. 23 aprile 1968, n. 23; Corte Cost. 18 maggio 1972, n. 91; Corte Cost. 6 dicembre 1984, n. 268; Corte Cost. 19 gennaio 1993, n. 8.

*ad un principio di giustizia distributiva che il costo del processo sia sopportato in definitiva da chi ha reso necessaria l'attività del giudice, ed ha perciò occasionato la "spesa" implicata dal suo svolgimento»* e che, pertanto, il principio di capacità contributiva non si applichi nei casi in cui, come per le spese giudiziarie, vi sia una spesa di entità misurabile per ogni singolo atto e che quindi grava individualmente su chi vi ha dato occasione.

Se questo è il criterio di commisurazione della tassa, deve, peraltro, ritenersi che l'entità di questa non possa mai superare il costo del servizio, assumendo, altrimenti, natura di imposta<sup>14</sup>, con conseguente applicazione del principio di capacità contributiva.

In tal senso si è pronunciata la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, precisando le connessioni esistenti tra peso della tassa, vantaggio individuale e costo del servizio. Nella sentenza 25 gennaio 1977, n. 4671, resa in sede di interpretazione della Direttiva 64/432/CEE del 26 giugno 1964, sull'armonizzazione dell'attività di polizia sanitaria, la Corte stabilì che *«gli oneri pecuniari riscossi in ragione di controlli sanitari imposti da una norma comunitaria, aventi carattere uniforme, e da effettuarsi obbligatoriamente, prima della spedizione, nello Stato membro esportatore, non costituiscono tasse di effetto equivalente a dazi doganali all'esportazione, purché il loro importo non ecceda il costo effettivo del controllo»*.

In altra pronuncia<sup>15</sup>, resa in tema di tassa di concessione governativa per l'iscrizione delle società nel registro delle imprese, la Corte di Giustizia ha precisato che, per calcolare i relativi importi, lo Stato membro può prendere in considerazione tutti i costi connessi alle operazioni di registrazione, ha facoltà di prevedere diritti forfetari e di stabilire i relativi importi per una durata indeterminata, *«purché verifichi ad intervalli regolari che tali importi continuino a non superare il costo medio delle operazioni di che trattasi»*.

Quanto, infine, alla categoria dei contribuiti, si tratta di una particolare forma di tributo correlata all'arricchimento conseguito dal privato per effetto dell'esecuzione di un'opera pubblica di per sé destinata alla collettività indistinta. Sono denominati contribuiti anche talune prestazioni dovute a determinati soggetti, quali consorzi o associazioni, per il loro funzionamento<sup>16</sup>.

Invero, la rilevanza autonoma della sottocategoria dei contribuiti è stata, di recente, posta in discussione dalla dottrina, che ha rilevato come alcune prestazioni così denominate siano, in realtà, riconducibili al novero delle imposte o delle tasse. È il caso del c.d. contributo di utenza stradale, il quale, cumulandosi con l'or-

---

<sup>14</sup> Cfr. L. DEL FEDERICO, voce *Tassa*, cit.

<sup>15</sup> Corte di Giustizia 2 dicembre 1997, n. 188/95, in *Guida dir.*, 1998, p. 116.

<sup>16</sup> Si pensi ai contribuiti dovuti ai consorzi di bonifica o al contributo all'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni, dovuto alle imprese di settore ai sensi della legge 14 novembre 1995, n. 481.

dinaria tassa di circolazione stradale, era dovuto da parte di alcuni soggetti che per la loro attività industriale o commerciale causavano, mediante il transito frequente di mezzi pesanti, un logorio delle strade maggiore rispetto alla media degli utenti. Tale “contributo”, allora, si configurava, più esattamente, come una tassa di circolazione speciale, connettendosi al più intenso utilizzo delle strade comunali da parte di alcuni soggetti determinati.

Analogamente è a dirsi per i c.d. contributi di migliona<sup>17</sup>, i quali si dividevano in contributi di migliona generica e specifica: i primi colpivano l’incremento di valore delle aree fabbricabili conseguente alla generica attività di realizzazione di opere pubbliche da parte dell’ente locale; i secondi colpivano, invece, l’incremento di valore degli immobili, escluse le aree fabbricabili, derivante dalla realizzazione di opere pubbliche specifiche. In entrambi i casi si trattava, in realtà, di imposte dovute per l’incremento di valore dei beni.

La categoria del contributo può, dunque, considerarsi pressoché inesistente, data la sua scarsa utilità pratica.

In generale, può affermarsi che il *nomen juris* attribuito ad una certa entrata dal legislatore non è decisivo per l’interprete. A titolo meramente esemplificativo, il c.d. canone televisivo è, in realtà, un’imposta; il contributo unificato per le spese giudiziarie, invece, è una tassa.

In conclusione, può ritenersi che la stessa classificazione delle entrate tributarie, analizzata in precedenza, sia spesso di scarsa rilevanza.

Anzitutto, ai fini dell’applicazione del principio di capacità contributiva, può osservarsi come l’art. 53 Cost. non menziona espressamente i “tributi”, ma si riferisce a tutte le entrate, in ipotesi anche di natura non tributaria, che concorrono al finanziamento delle spese pubbliche<sup>18</sup>. Di conseguenza, secondo una interpretazione maggiormente garantista, deve ritenersi che il suddetto principio copra non solo tutte le fattispecie di tributo, senza distinzione tra quelli finalizzati alla copertura di spese indivisibili (imposte) o divisibili (c.d. tributi commutativi, ossia le tasse), come invece si sostiene; ma che la sua portata si estenda, altresì, a tutti i tipi di obbligazione pecuniaria di concorso alle spese pubbliche, quali tariffe e canoni corrisposti per la fruizione di servizi essenziali<sup>19</sup>.

Peraltro, occorre ricordare che ogni definizione teorica trova la sua ragion d’essere in una specifica esigenza pratica, cui deve necessariamente conformarsi. Così, la stessa definizione di tributo può subire taluni adattamenti in ragione dell’ambito nel quale viene in rilievo, ossia della norma giuridica alla quale deve essere applicata.

---

<sup>17</sup> È il caso dei c.d. contributi di migliona, previsti dal Testo unico della finanza locale del 1931. Tali contributi sono stati abrogati dalla legge 5 marzo 1963, n. 246.

<sup>18</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2011, p. 73, nota 31.

<sup>19</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario-Parte generale*, Padova, 2010, p. 175.

La giurisprudenza costituzionale, ad esempio, adotta una definizione di tributo più o meno ampia a seconda delle esigenze di tutela che vengono in rilievo. Così, a titolo meramente esemplificativo, in sede di applicazione dell'art. 75 Cost. sul divieto del *referendum* abrogativo per le leggi tributarie, la Corte ha affermato che la nozione di tributo rilevante comprenda due caratteri essenziali, ossia il sacrificio economico individuale coattivamente imposto, da un lato, e la destinazione del gettito al finanziamento delle spese pubbliche, dall'altro; in tale nozione, di conseguenza, la Corte ha ritenuto di dover ricomprendere anche i contributi previdenziali ed il contributo per il servizio sanitario<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> Corte Cost. 10 febbraio 1982, n. 26 e 12 gennaio 1995, n. 2.

## Capitolo II

### *I principi superiori*

SOMMARIO: 1. Le norme comunitarie. – 2. I principi costituzionali. – 2.1. Art. 53. – 2.1.1. La funzione solidaristica dell’art. 53 Cost. – 2.1.2. La funzione garantista. – 2.1.3. Capacità contributiva e capacità economica. – 2.1.4. Capacità contributiva come limite massimo della contribuzione (divieto di imposte confiscatorie). – 2.1.5. L’esonazione dei “redditi minimi”. – 2.1.6. Capacità contributiva e principio di uguaglianza. – 2.1.7. La ponderazione tra interesse del singolo e interesse pubblico alla percezione dei tributi: i limiti posti ad ogni legge che influisca sul concorso alle spese pubbliche. – 2.1.8. I caratteri della capacità contributiva. – 2.1.8.1. Il collegamento soggettivo. – 2.1.8.2. Il requisito di effettività. – 2.1.8.3. Il requisito di attualità. – 2.1.9. Capacità contributiva e legislazione condonistica. – 2.1.10. Capacità contributiva come principio europeo. – 2.2. Art. 23. – 2.2.1. Ambito di applicazione. – 2.2.2. La “legge” ai sensi dell’art. 23 Cost. – 2.2.2.1. La legge ordinaria dello Stato e gli atti ad essa equiparati. – 2.2.3. I regolamenti europei. – 2.2.4. La legge regionale. – 2.2.5. L’entità del “vincolo” posto dalla riserva di legge ed il suo carattere “relativo”. – 2.2.6. La residuale competenza normativa delle fonti secondarie. – 3. Lo Statuto dei diritti del contribuente. – 3.1. Le ragioni di uno Statuto dei diritti del contribuente. – 3.2. Il valore dello Statuto dei diritti del contribuente nel sistema delle fonti. – 3.3. I limiti all’utilizzo del decreto legge in materia tributaria. – 3.4. Il principio dell’irretroattività delle norme tributarie. – 3.5. La tutela dell’affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria. – 3.6. Effettiva conoscenza degli atti e semplificazione. – 3.7. La motivazione degli atti (rinvio). – 3.8. Le garanzie per il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e il contraddittorio endoprocedimentale (rinvio). – 3.9. Gli interpelli. – 3.10. Il garante del contribuente.

#### *1. Le norme comunitarie*

Lo studio del diritto tributario non può prescindere da un’analisi dei principi sottesi alla produzione delle relative norme.

Anzitutto, il legislatore fiscale deve rispettare i principi derivanti dall’ordinamento comunitario, in forza degli artt. 11 e 117 Cost. Tra questi, viene in rilievo il Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea (TFUE), sottoscritto a Lisbona nel 2007 ed entrato in vigore il 1° dicembre 2009, che ha sostituito il Trattato istitutivo della Comunità Europea. Tale Trattato non attribuisce all’UE una generale competenza in materia tributaria né un proprio sistema di tributi. La competenza

dell'UE in materia fiscale è funzionale al perseguimento del fine ultimo dell'ordinamento europeo, ossia assicurare il corretto funzionamento del mercato comune europeo, con le caratteristiche di un mercato interno regolato da un regime di libera concorrenza.

A tal fine, è prevista l'armonizzazione delle legislazioni nazionali.

In funzione del mercato comune, ai sensi dell'art. 30 TFUE, è vietata l'applicazione di ogni tipo di dazio doganale all'importazione o all'esportazione tra Stati membri, nonché l'istituzione di altre tasse di effetto equivalente, e tale divieto si applica anche ai dazi doganali di carattere fiscale.

Ai sensi dell'art. 26, inoltre, l'Unione adotta le misure destinate all'instaurazione o al funzionamento del mercato interno, conformemente alle disposizioni pertinenti dei Trattati. Al comma 2 del suddetto articolo è poi definito il mercato comune come *«spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati»*.

L'art. 113 TFUE conferisce al Consiglio – che delibera all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento Europeo e del Comitato economico e sociale – il potere di adottare le disposizioni per il perseguimento dell'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza.

L'armonizzazione delle legislazioni tra gli Stati membri non riguarda, pertanto, tutte le imposte, ma solo quelle indirette. Si è ritenuto, infatti, che ai fini del funzionamento del mercato comune sia necessario e sufficiente conformare l'attività normativa degli Stati limitatamente a tali tributi. Peraltro, pur non essendo espressamente prevista l'armonizzazione nella materia delle imposte dirette, si ritiene che l'Unione possa agire anche in tale settore al fine di riavvicinare le legislazioni.

Particolarmente rilevante in ambito europeo è il principio di non discriminazione in base alla nazionalità, sancito dall'art. 18 TFUE.

Al pari di quanto avviene in ambito nazionale in sede di interpretazione dell'art. 3 della nostra Costituzione sul principio di uguaglianza tra i cittadini, anche detto art. 18 è oggetto di una interpretazione sostanziale da parte della Corte di Giustizia, nel senso che sono vietate non solo le discriminazioni espressamente basate sulla nazionalità, ma anche quelle dissimulate e indirette, come ad esempio quelle fondate sulla residenza, sia che si tratti di persone fisiche che di società<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Corte di Giustizia 14 febbraio 1995, causa C-279/93 (*Schumacker*). In tema, cfr. P. PISTONE, *La non discriminazione anche nel settore dell'imposizione diretta: intervento della Corte di giustizia*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, p. 1489 ss.; F. AMATUCCI, *Divieto di discriminazione fiscale dei lavoratori subordinati nell'ambito dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, II, p. 227.