

# Capitolo 1 | Il diritto tributario e lo studio dell'attività finanziaria dello Stato

**Sommario** | 1. Introduzione. - 2. Teorie sull'attività finanziaria dello Stato. - 3. I fini dell'attività finanziaria. - 4. Diritto tributario, diritto finanziario e scienza delle finanze. - 5. Rapporti con gli altri rami del diritto.

## 1. Introduzione

L'**attività finanziaria dello Stato** contemporaneo è essenzialmente rivolta alla *soddisfazione di bisogni collettivi (o pubblici)* che scaturiscono dalle esigenze derivanti dalla vita associata. Il soddisfacimento di tali bisogni, in particolare, è finalizzato al miglioramento delle condizioni di convivenza tra i cittadini, favorendo un più elevato livello di prosperità, benessere e tenore di vita dell'intero *corpo sociale*.

Inoltre, per effetto del consistente intervento pubblico nei singoli settori della vita sociale, vengono inclusi tra i *bisogni collettivi* anche i *bisogni individuali* che — per scelta pubblica o per la loro particolare natura — rendono opportuno l'intervento statale: si pensi ai settori delle telecomunicazioni, dell'edilizia popolare e residenziale etc.

Oltre a questo obiettivo primario, per dettato costituzionale, la finanza pubblica tende anche a:

- *realizzare una più equa redistribuzione dei redditi e delle risorse* (trasferendo coattivamente il reddito da alcune categorie di cittadini e imprese ad altre: *da un lato* attraverso il prelievo tributario, *dall'altro* concedendo finanziamenti ed esenzioni tributarie);
- *conservare la stabilità economica* (controllando i prezzi di alcuni beni necessari o mantenendo inalterato, mediante particolari meccanismi di indicizzazione, il potere d'acquisto delle classi a reddito fisso etc.).

La soddisfazione di tutti i bisogni ritenuti necessari per il benessere, la sicurezza e la pacifica convivenza dei cittadini viene assicurata mediante la gestione dei **pubblici servizi**.

Sono tali quelle prestazioni che gli enti pubblici assolvono:

- per soddisfare esigenze dell'intera collettività (*servizi pubblici generali*), quali la *difesa esterna* e la *sicurezza interna*, che sono goduti indistintamente da tutti i cittadini;
- per venire incontro alle istanze di *singoli gruppi di utenti* (servizi ferroviari, postali etc.). Si parla, in questi casi, di *servizi pubblici speciali*, prestati a vantaggio dei singoli e di cui è possibile individuare i fruitori effettivi;
- per rispondere contemporaneamente ad una esigenza di *carattere generale* della collettività e ad un *bisogno specifico* di alcuni cittadini: è il caso della *pubblica istruzione* che, pur indirizzandosi solo ai singoli studenti, offre un vantaggio all'intera comunità.

L'esborso che lo Stato impone per poter provvedere ai *servizi generali* prende il nome di **tributo** (che si configura poi come *imposta* o *tassa*), mentre il **prezzo pubblico** costituisce il corrispettivo dei cd. *servizi speciali* (es.: trasporto ferroviario).

## 2. Teorie sull'attività finanziaria dello Stato

L'attività finanziaria dello Stato è stata oggetto di studio da parte di cultori di diverse discipline, tanto che sulla natura della stessa si possono distinguere:

- *teorie politico-sociologiche*, che spiegano l'attività finanziaria pubblica sulla base del rapporto di sudditanza dei governati rispetto ai governanti, con il connesso sfruttamento dei primi;
- *teorie delle scelte pubbliche*, che analizzano le decisioni del settore pubblico applicando agli operatori pubblici gli stessi modelli di comportamento di quelli privati;
- *teorie economiche*, caratterizzate dal tentativo di spiegare l'attività finanziaria pubblica utilizzando i principi che l'economia politica aveva elaborato per lo studio dell'attività economica privata.

In particolare nel corso degli ultimi due secoli le diverse dottrine economiche succedutesi hanno attribuito ciascuna una veste particolare allo Stato quando agisce nel contesto economico.

La tesi più antica, avanzata dagli *economisti classici*, considerava lo Stato alla stregua di un qualunque soggetto economico (tesi **pura** o **neutrale**): ogni scelta pubblica era, dunque, basata su *principi meramente economici*.

In seguito si affermò la visione **liberale** dello Stato. I propugnatori di tale tesi considerano lo Stato come ente che opera secondo i «*principi economici*», ma che tiene anche conto delle primarie e insopprimibili *esigenze della collettività*.

Venne quindi formulata dalla *scuola sociologica* del GRIZIOTTI una concezione più avanzata — definita **idealista** — che evidenziava la *natura politica* dell'attività finanziaria statale. Veniva, infatti, idealizzata la posizione dello Stato quale *ente al di sopra*

*dei gruppi ed autorità suprema* per il conseguimento dei fini collettivi, al di là di *effimeri interessi individuali*. Tale orientamento, peraltro, non teneva conto della determinante influenza che le classi al potere esercitano sulle scelte statali.

Di opposto avviso si presenta la **concezione dialettica** degli *studiosi marxisti*, per i quali lo *Stato borghese* è uno strumento di dominio di una classe sulle altre, perché la sua struttura è finalizzata al mantenimento dei rapporti di potere e di supremazia dei governanti sul popolo.

Tali orientamenti mettono in luce in modo evidente che *le norme finanziarie* rappresentano sempre e prima di tutto *il risultato concreto di scelte politiche*.

### 3. I fini dell'attività finanziaria

#### A) Gli obiettivi dell'amministrazione finanziaria

Gli *obiettivi* che l'attività finanziaria tende a realizzare possono così sintetizzarsi:

- *soddisfare esigenze collettive* che, per le loro dimensioni, non possono essere gestite da privati;
- *spezzare situazioni di monopolio* che, se lasciate nelle mani dei settori dominanti, determinerebbero vantaggi per alcuni gruppi di potere e gravi discriminazioni a discapito della collettività;
- *soddisfare necessità particolari* (ad esempio costruzione di una diga) che, comunque, i singoli non sarebbero in grado di soddisfare;
- *intervenire* nei settori di maggior *rilevanza sociale* (controllare i prezzi di alimenti basilari o di medicinali, garantire l'istruzione etc.) in concreto individuati dalla Costituzione.

Al fianco di queste finalità altre ne sono state individuate dal PESENTI:

- 1) assicurare il *pieno impiego* e lo *sviluppo economico*;
- 2) attuare la *redistribuzione del reddito* utilizzando produttivamente capitali male impiegati o inattivi;
- 3) *contenere la spesa* entro limiti tali da evitare l'inflazione;
- 4) *distribuire la spesa totale* con scelte razionali tra consumi ed investimenti.

#### B) Forme di finanziamento della sicurezza sociale

Accanto a questi aspetti propri della *finanza tradizionale*, si è venuta formando un'ulteriore branca dell'attività finanziaria, consistente nel prelievo di tributi e contributi da destinare a specifici scopi *assistenziali e mutualistici*: tale attività viene definita *complementare* o **parafiscale**.

Secondo MORSELLI, che per primo approfondì lo *studio della parafiscalità*, i contributi versati per particolari fini di categoria costituiscono da alcuni decenni a questa parte un settore importante della finanza tributaria, a cui appunto è stato attribuito il

nome di **parafiscalità**. Questo termine sta infatti ad indicare l'*insieme dei contributi* «attorno o accanto alla finanza dello Stato e degli enti pubblici territoriali» (ZOPPI). Il fenomeno della parafiscalità è destinato tuttavia a scomparire: si cerca, infatti, di far gravare gli oneri necessari al conseguimento della *sicurezza sociale* sull'*intera collettività* e non su *alcune categorie di cittadini*. Tale forma di intervento prende il nome di **fiscalizzazione degli oneri sociali**.

In ragione delle molteplici finalità dell'attività finanziaria pubblica — che tende alla gestione delle risorse produttive per conseguire obiettivi generali ed a influenzare la struttura economica e la vita produttiva della nazione — appare indispensabile che la stessa rientri in un programma economico chiaro e ben definito nel tempo (*programmazione*).

## 4. Diritto tributario, diritto finanziario e scienza delle finanze

Il **diritto finanziario** è quel *ramo del diritto amministrativo* che, secondo la definizione di LUPI, *si riferisce al complesso delle norme giuridiche sull'acquisizione delle entrate e sull'erogazione delle spese pubbliche*.

Il **diritto tributario**, pertanto, sotto questo profilo può essere considerato come una *parte del diritto finanziario*, in quanto regola la principale fonte di entrate pubbliche, cioè quelle tributarie (LUPI).

Della stessa opinione è RUSSO il quale identifica il diritto tributario nel complesso di norme che regolano l'imposizione e la riscossione dei tributi, e quindi recanti la disciplina del rapporto che si instaura tra il soggetto attivo (l'ente impositivo) ed il soggetto passivo (il contribuente) e della relativa prestazione obbligatoria.

### Dottrina

Va tuttavia precisato che è tuttora discussa l'*autonomia scientifica* di tale disciplina, intesa come scienza giuridica che studia l'ordinamento tributario dello Stato e degli Enti pubblici.

Tra gli Autori (GIANNINI, BERLIRI) che propendono per la piena dignità di disciplina giuridica e quelli contrari (LICCARDO, GRIZIOTTI e la Scuola di Pavia), si colloca un'altra corrente di pensiero che propende per una *limitata autonomia*.

BAFILE, ad esempio, fa discendere tale limitazione da due considerazioni:

- 1) le *norme tributarie* contengono a volte definizioni di istituti giuridici diverse da quelle della teoria generale del diritto (ad esempio la nozione di domicilio fiscale ha una portata più ampia di quella individuata dal diritto civile);
- 2) alcuni settori del diritto tributario hanno una disciplina propria che rende inapplicabile norme di diritto comune.

Tutti, comunque, concordano su alcuni punti essenziali:

- che il *diritto finanziario* e quello *tributario* non possono costituire delle branche giuridiche del tutto autonome, perché esistono numerosissimi collegamenti con altre scienze giuridiche (diritto amministrativo, costituzionale, privato, contabilità di Stato etc.);
- che per l'*interpretazione* e l'*integrazione* delle norme fiscali occorre comunque far ricorso ai principi generali di diritto comune.

Relativamente invece ai rapporti tra *diritto tributario* e **scienza delle finanze** va detto che entrambi analizzano lo stesso fenomeno da una diversa prospettiva: mentre il primo regola i conflitti di interesse in materia tributaria, la seconda studia i tributi dal punto di vista economico (LUPI).

La scienza delle finanze, in particolare, si avvale di *modelli teorici* in base ai quali l'ente preposto alla direzione economica e finanziaria dello Stato provvede alla raccolta ed all'impiego dei mezzi occorrenti alla collettività. Tale scienza, pertanto, si occupa non soltanto delle entrate tributarie ma di tutte le entrate nonché delle spese pubbliche. In sostanza, quindi, può affermarsi che la scienza delle finanze e il diritto finanziario esaminano lo stesso fenomeno (le entrate e le spese dello Stato e degli enti pubblici) sotto due aspetti distinti (economico e giuridico).

### Dottrina

Proprio perché il diritto finanziario e la scienza delle finanze esaminano lo stesso fenomeno, è aperta tuttora una annosa disputa dottrinarica circa l'*autonomia scientifica* delle due materie o la loro *complementarietà*.

Sembra condivisibile la teoria della esclusività della scienza delle finanze rispetto al diritto finanziario. Secondo ABBAMONTE e MICHELI, due dei più illustri rappresentanti di tale teoria, l'ausiliarietà della scienza delle finanze rispetto al diritto finanziario si manifesterebbe:

- sia nella fase di *ideazione* delle norme tributarie, in quanto il legislatore deve tener presente i criteri, le analisi e i modelli proposti dalla *scienza delle finanze* prima di emanare le *norme tributarie*;
- sia nella fase di *applicazione* delle norme, dovendo il giudice, per interpretare le norme tributarie, ricorrere a cognizioni di scienza economica e finanziaria.

## 5. Rapporti con gli altri rami del diritto

Il diritto tributario e la **contabilità di Stato** costituiscono le due parti fondamentali del diritto finanziario di cui studiano distinte fasi (l'una i tributi, l'altra la gestione del patrimonio statale e degli enti pubblici).

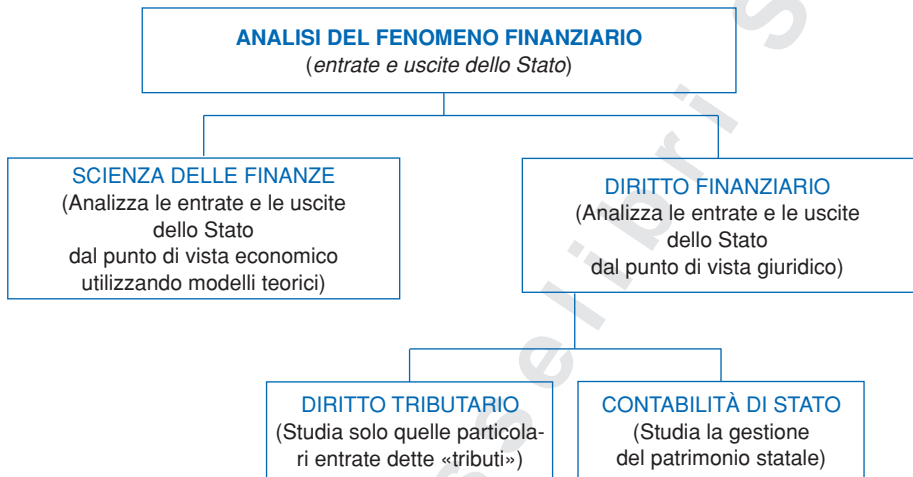
Il diritto finanziario e tributario sono una parte del **diritto amministrativo** e gli organi tributari, svolgendo una funzione amministrativa, sono organi amministrativi.

Il diritto tributario ha ovviamente stretti legami con il **diritto costituzionale**, dal momento che la Costituzione fissa i principi cardine dell'imposizione fiscale.

È duplice il legame tra diritto tributario e **diritto privato**. In primo luogo, dall'imposizione tributaria sorge un *rapporto giuridico d'imposta* tra cittadino ed ente impositore che, pur essendo un istituto di carattere pubblicistico, si modella su regole e principi di diritto privato. In secondo luogo il *presupposto di fatto* per l'esplicazione del fenomeno tributario è costituito da istituti privatistici (nascita, cittadinanza, compravendita etc.).

Numerose sono anche le occasioni di contatto con il diritto processuale: infatti, le controversie relative all'applicazione e riscossione dei tributi si risolvono in un procedimento contenzioso, secondo le regole del **diritto processuale civile** o del **diritto proces-**

**suale penale.** Esiste, inoltre, nel nostro sistema una particolare branca del **diritto penale**, il *diritto penale tributario*, che qualifica come reati determinati illeciti tributari. La potestà tributaria è spesso vincolata da norme di **diritto internazionale** che trovano origine in convenzioni internazionali o in regole comunitarie (sorte nell'ambito delle Comunità Europee).



## Questionario

1. Cosa sono i **pubblici servizi**? (par. 1)
2. Cosa caratterizza le **teorie economiche** sull'attività economica dello Stato? (par. 2)
3. Quali sono gli **obiettivi dell'attività finanziaria pubblica**? (par. 3)
4. Cosa si intende per **parafiscalità**? (par. 3)
5. Il **diritto tributario** può essere considerato una disciplina autonoma rispetto al diritto finanziario? (par. 4)
6. Cosa studia la **contabilità di Stato**? (par. 5)

# Capitolo 2 | Le fonti del diritto tributario

**Sommario** | 1. Costituzione e principi giuridici in materia tributaria. - 2. Le altre fonti del diritto tributario. - 3. Lo Statuto del contribuente: come si deve legiferare in campo fiscale (Rinvio). - 4. Interpretazione e integrazione delle norme finanziarie. - 5. Efficacia della norma tributaria nel tempo e nello spazio.

## 1. Costituzione e principi giuridici in materia tributaria

### A) Generalità

Nell'ordinamento italiano *fonte primaria del diritto tributario* è la **Costituzione**.

La potestà legislativa in materia tributaria spetta, in base all'art. 117 della Costituzione, allo Stato e alle Regioni.

Lo Stato ha, in via esclusiva, la potestà di disciplinare il sistema tributario e di stabilire i principi fondamentali in materia fiscale. Le Regioni, invece, hanno una potestà legislativa concorrente in materia di finanza pubblica e sistema fiscale e hanno potestà legislativa in materia di tributi regionali e locali, nell'ambito sempre dei principi fondamentali istituiti dallo Stato.

La Carta costituzionale differenzia i prelievi dalle altre limitazioni della proprietà, ponendo le norme relative sotto la rubrica *rapporti politici* e non in quella inerente i *rapporti economici*. Quanto detto, comunque, non significa che l'imposizione tributaria determini restrizioni della libertà personale, perché si tratta di norme idonee ad assicurare la collaborazione e la solidarietà all'interno dello Stato.

Gli *articoli fondamentali*, in materia di imposte, sono:

- l'art. 23, che sancisce la **riserva di legge** in materia tributaria accogliendo un principio tipico dello «Stato di diritto» che è quello della *legalità* delle imposte;
- l'art. 53, secondo il quale *tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità e il sistema tributario è informato a criteri di progressività*. Il dettato costituzionale, pertanto, contiene i *tre fondamentali principi dell'universalità* dell'imposta, della *progressività* del sistema tributario e dell'*uguaglianza* del carico tributario.

Altri principi in materia sono contenuti negli articoli 75, 81 e 119 della Costituzione. L'art. 75 afferma che non è ammesso il referendum abrogativo per le leggi tributarie (vedi *infra*); l'art. 81 dispone al terzo comma che *con la legge di approvazione del bilancio non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese*; l'art. 119, infine, demanda agli Enti territoriali una *autonomia finanziaria*, ultimamente estesa per effetto delle modifiche apportate all'articolo citato dalla legge costituzionale n. 3 del 18-10-2001 (vedi *infra*).

## B) Il principio della riserva di legge

In base all'art. 23 della Costituzione «*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*».

### Dottrina

La dottrina tradizionale, nonché la giurisprudenza costituzionale, attribuiscono all'art. 23 della Costituzione la funzione di tutelare la libertà e la proprietà dei singoli (GIANNINI). Si ritiene, quindi, che la riserva di legge abbia anche una funzione istituzionale e si ponga, nell'ambito della Costituzione vigente, in funzione immediata e prevalente di interesse generale e solo in via mediata e subordinata degli interessi dei privati (FEDELE).

Va ricordato che l'espressione *in base alla legge* ha dato luogo a molteplici problemi. Il primo e più importante riguarda il *contenuto minimo* che deve avere la legge che istituisce un tributo.

La *riserva di legge* prevista dall'art. 23 della Costituzione deve essere considerata una riserva *relativa* e *non assoluta*: da ciò deriva che la legge (o gli atti aventi forza di legge) può non regolare integralmente il rapporto tributario, demandando ad un regolamento (o ad altra fonte subordinata) la disciplina specifica degli elementi fissati in generale dalla legge.

Quanto al contenuto minimo che la legge deve avere, esso si identifica *negli elementi necessari per individuare il nuovo tributo* e cioè:

- il *presupposto di fatto*;
- i *soggetti passivi*;
- i *principi di determinazione delle aliquote*;
- le *sanzioni*.

## C) Il principio della generalità del tributo

Il *principio della generalità o dell'universalità del tributo* si ricava dall'art. 53 della Costituzione, in base al quale *tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*.

Il termine «*tutti*» si riferisce tanto ai *cittadini italiani* quanto agli *stranieri* e agli *apolidi* che operano sul territorio dello Stato e che realizzano i presupposti di legge necessari per essere soggetti all'imposizione fiscale.

Tale termine, inoltre, si rivolge sia alle imprese individuali che collettive, sia nazionali che straniere.

### **Le eccezioni al principio di generalità**

La generalità dell'imposta pone il problema della legittimità delle *eccezioni*; se, infatti, l'art. 53 parla di *tutti*, si dovrebbe escludere la possibilità di esenzioni a favore di alcuni soggetti.

Al contrario, il *legislatore può derogare* al principio dell'universalità dell'imposta *esentando* quei cittadini che si trovino in *determinate condizioni*. Queste deroghe possono avere natura *temporanea* o *permanente*, in relazione a particolari ragioni di giustizia sociale o di politica economica.

Di particolare rilevanza sono le deroghe *permanenti* accordate ai contribuenti titolari di *redditi minimi*. In questo caso, infatti, rispetto al principio della generalità dell'imposta, prevalgono motivazioni di giustizia sociale, in quanto il reddito dei contribuenti meno abbienti è già di per sé tanto basso da non tollerare il prelevamento dell'imposta.

## **D) Il principio dell'eguaglianza del carico fiscale**

Il principio dell'eguaglianza, se appare chiaro nel suo significato più generale, è di difficile realizzazione dal punto di vista sostanziale: mentre, infatti, tutti sono concordi nel ritenere che le imposte debbano essere *distribuite equamente*, nel senso che a parità di condizioni economiche i soggetti debbono sopportare parità di gravami tributari, si discute sul come attuare praticamente tale principio.

In proposito la dottrina ha elaborato **tre diverse teorie**:

- a) *teoria delle prestazioni e controprestazioni*. Alcuni autori ritengono che un'equa distribuzione di imposta si ha in caso di equivalenza tra tributi e controprestazioni offerte dallo Stato sotto forma di servizi pubblici. Tale tesi non è accoglibile perché i vantaggi dei servizi pubblici sono difficilmente valutabili comparativamente nella scala dei singoli bisogni;
- b) *teoria del sacrificio*. Altri autori ritengono che si avrà eguaglianza di carico tributario quando i tributi imposti cagionano ai contribuenti un uguale sacrificio (*teoria dell'uguale sacrificio*) e perciò il prelievo tributario, effettuato in ossequio al principio di decrescenza di utilità economica della ricchezza, deve basarsi su *imposte moderatamente progressive* in modo da gravare maggiormente sui più abbienti.

La *teoria del sacrificio proporzionale*, invece, si basa su *imposte dalla progressività più accentuata* che rispecchia la proporzione tra l'utilità della somma pagata allo Stato e l'utilità della ricchezza.

Infine, la teoria del *sacrificio minimo* di EDGEWORTH afferma che per ottenere un sacrificio che sia minimo per l'intera collettività le imposte devono essere *fortemente progressive* con conseguente penalizzazione dei ceti più ricchi;

- c) *teoria della capacità contributiva*. È quella attualmente accolta nella maggioranza dei sistemi tributari; essa si riallaccia ai *principi della priorità dei bisogni e dell'utilità decrescente della ricchezza*, ma li supera con l'affermazione che la *capacità contributiva di ciascuno aumenta più che proporzionalmente rispetto all'aumento del reddito*.

Tale teoria giustifica l'*intassabilità dei redditi minimi* poiché riconosce la necessità di non far gravare le imposte su quei soggetti che, percependo un reddito basso, non manifestano alcuna capacità contributiva.

## E) Il principio della capacità contributiva

In base all'art. 53 della Costituzione «**tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva**».

L'art. 53 in sostanza pone una garanzia per i soggetti passivi disponendo che il legislatore nel determinare i tributi deve tener conto della loro capacità contributiva ponendo pertanto un limite alla potestà impositiva in materia fiscale.

### Dottrina

Il criterio mira a stabilire che un soggetto può essere tenuto ad adempiere una data prestazione solo nel caso in cui il sorgere dell'obbligo posto in rapporto con un fatto, una circostanza, sia suscettibile di valutazione economica (MICHELI). In definitiva — come osserva ABBAMONTE — può essere sottoposto a tributo solo ciò che indica l'esistenza di capacità contributiva (non si possono tassare, ad esempio, le persone perché celibi o sposate, ma solo le situazioni economicamente valutabili).

LUPI afferma che accanto alla funzione garantista, l'art. 53 è considerato anche una specificazione dei doveri di solidarietà economica e sociale sanciti dall'art. 2 della Costituzione: sotto questo profilo la norma costituzionale indica al legislatore ordinario che tra i doveri di solidarietà economica e sociale rientra anche quello di contribuire alle spese pubbliche in base alla capacità economica, a prescindere da quanto si riceve in termini di servizi pubblici, divisibili o indivisibili. Ne esce così rafforzato il punto di vista solidaristico (paga chi ha le disponibilità economiche) rispetto al cosiddetto principio del «beneficio» in cui le spese pubbliche divisibili dovrebbero essere di preferenza addossate a chi utilizza i relativi servizi.

Il principio della capacità contributiva, costituzionalmente sancito, può essere veramente rispettato solo tenendo conto del sistema fiscale nel suo complesso: infatti, in un sistema tributario ove siano presenti in misura diversa imposte dirette ed imposte indirette, la prevalenza di quest'ultime viene a ledere tale principio, in quanto le imposte indirette non tengono conto della *capacità contributiva* dei singoli ed in tal modo possono incidere in misura maggiore sui redditi dei meno abbienti.

Alcuni autori (FALSITTA e LUPI) hanno posto l'accento sulla duplice funzione *solidaristica* e *garantista* del principio di capacità contributiva. In particolare FALSITTA afferma che la capacità contributiva opera:

- quale *presupposto* per la contribuzione. Non vi può essere obbligo di contribuzione se manca del tutto la capacità economica;
- quale *parametro* dell'imposizione. Tanto maggiore è la capacità economica del soggetto, tanto più elevato è il contributo che a tale soggetto può e deve essere richiesto;
- quale *limite* massimo all'imposizione.

## F) Il principio della progressività del sistema tributario

Un *principio di equità*, largamente condiviso, vuole che il carico tributario individuale cresca con il crescere della ricchezza del contribuente.

Quando il carico tributario cresce in *rapporto diretto* con il crescere della *ricchezza* considerata *imponibile* (es.: Tizio, che ha un reddito doppio di Caio, paga un'imposta pari a due volte quella pagata da quest'ultimo), la tassazione è **proporzionale**.

Quando il carico tributario cresce *in misura più che proporzionale* col crescere della *ricchezza imponibile*, la tassazione è definita **progressiva**.

La tassazione progressiva, pertanto, è una *tassazione ad aliquote (marginali) crescenti*.

Il principio della progressività del sistema tributario è affermato dal secondo comma dell'art. 53 della Costituzione. Tale principio:

- si riferisce non solo a tutto il sistema tributario statale, ma anche ai prelievi effettuati a tutti i livelli della pubblica amministrazione (tributi locali, contributi previdenziali etc.);
- non indica alcun grado specifico di progressività che può, quindi, assumere valori assoluti differenti e scarti di aliquota molto diversificati.

La progressività è realizzabile attraverso diverse modalità: si parla, infatti, di *progressività per detrazione, per classi, continua e per scaglioni*.

Per l'imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPEF) è stata attuata, nel nostro ordinamento, la **progressività per scaglioni**: il reddito imponibile è suddiviso in scaglioni a ciascuno dei quali corrisponde un'aliquota differente.

Ad esempio, agli imponibili fino a 100 si applica l'aliquota del 5%; a quelli di 200 si applica per le prime cento l'aliquota del 5% e per le seconde cento l'aliquota del 6%; a quelli di 300 si applica per le prime cento l'aliquota del 5%, per le seconde cento l'aliquota del 6% e per le terze cento l'aliquota del 7%.

## 2. Le altre fonti del diritto tributario

Le fonti diverse dalla Costituzione sono ad essa *subordinate*, nel senso che debbono uniformarsi ai principi sanciti dalla stessa.

### A) La legge

La norma tributaria, secondo l'art. 23 della Costituzione, ha come fonte di produzione primaria la **legge** che può creare, modificare, estinguere norme tributarie. Nessun tributo, dunque, può essere creato con atto normativo diverso dalla legge o da atto con forza di legge.

Tra i principi generali dell'ordinamento tributario, codificati nella L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), particolarmente rilevante è quello che fissa l'*irretroattività delle leggi tributarie*.

Accanto allo Stato, anche le Regioni godono di potestà impositiva.

In particolare le Regioni a **statuto ordinario**, pur nel silenzio dell'art. 117 della Costituzione, godono di competenza normativa tributaria, limitata ai *tributi cosiddetti propri*, in virtù dell'autonomia finanziaria di cui all'art. 119: esse, sulla base dell'interpretazione data dalla L. 281/70 del medesimo art. 119, possono emanare leggi solo nel quadro di leggi statali.

Le Regioni a **statuto speciale** prevedono, nei rispettivi statuti, la loro autonomia, che va tuttavia temperata con le norme nazionali.

È chiaro, comunque, che il coordinamento tra le norme nazionali e quelle delle Regioni a statuto speciale va perfezionato, dal momento che per tali Regioni non trovano applicazione le «leggi cornice».

Beninteso anche le norme regionali delle Regioni a statuto speciale, pur avendo valore di *fonte primaria*, sono limitate e vincolate dai principi sanciti dalla Costituzione, dalle leggi costituzionali nonché dai principi generali dell'ordinamento.

L'accresciuta autonomia finanziaria degli enti locali — ultimamente estesa per effetto delle modifiche apportate al titolo V della Costituzione dalla legge costituzionale 3/2001 — si riflette nell'ampliamento della potestà regolamentare degli stessi in campo tributario.

Attualmente anche ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane — oltre che alle Regioni — sono state attribuite risorse autonome: il novellato art. 119 Cost. prevede che tali enti territoriali stabiliscono e applicano tributi ed entrate proprie in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. In più tali enti dispongono di compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibili al loro territorio. Proprio in attuazione dell'art. 119 della Costituzione è stata emanata dapprima la legge delega 42/2009 e successivamente il d.lgs. 23/2011 sulla fiscalità municipale. Tuttavia per ulteriori particolari si rimanda al capitolo XV.

## B) Decreti legislativi e decreti legge

Entrambi sono emanati dal Governo ed hanno la stessa forza della legge.

I **decreti legge**, in particolare, sono emanati dal Governo di propria iniziativa per motivi di necessità ed urgenza (art. 77 della Costituzione) salvo, poi, la conversione in legge da parte delle Camere entro sessanta giorni dalla loro emanazione.

Il ricorso a tale strumento era divenuto negli ultimi tempi talmente frequente da dare adito a seri dubbi di «incostituzionalità» delle norme. Non potevano, infatti, essere considerati «necessari ed urgenti» provvedimenti reiterati (e modificati) numerose volte fino a superare un intero anno o disposizioni che si prevedeva entrassero in vigore l'anno seguente.

La Corte costituzionale con sentenza 24-10-1996, n. 360 ha posto un freno alla prassi in oggetto stabilendo che, decorsi sessanta giorni dall'emanazione, in caso di mancata conversione in legge, o di sostanziali modifiche, il decreto legge decade senza possibilità di reiterazione.

Nell'ambito delle modalità di legislazione previste dallo Statuto del contribuente (L. 212/2000) è sancito che *nessun tributo può essere introdotto con decreto legge* e che *la legislazione di urgenza non può individuare soggetti passivi di tributi già esistenti*. Attualmente, quindi, è molto più frequente il ricorso ai **decreti legislativi** i quali invece, presuppongono una *delega* delle Camere al Governo con preventiva determinazione dei principi e criteri direttivi che il governo è tenuto a seguire (art. 76 della Costituzione).

Basti pensare che la riforma Visco è stata attuata mediante una serie di decreti legislativi emanati alla fine del '97 sulla base delle deleghe contenute nella L. 662/96 (collegata alla legge finanziaria 1997).

Con la legge delega di riforma del sistema fiscale statale (L. 80/2003), è stata conferita delega al Governo di emanare uno o più decreti legislativi per dar corpo al nuovo sistema, basato su cinque imposte e per la redazione ed emanazione di un codice che raccolga le disposizioni tributarie (v. cap. VIII, par. 5).

### C) Regolamenti, decreti dirigenziali e provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate

Tra le *fonti secondarie* sempre più rilevanza stanno assumendo i **regolamenti**. Tali atti, emanati dall'esecutivo, possono classificarsi, in ragione dell'organo da cui promana, in:

- *governativi*, in quanto deliberati dal Consiglio dei Ministri;
- *ministeriali*, se deliberati dal singolo Ministro.

In campo fiscale è invalso l'uso, sempre più frequente, dei *regolamenti di delegificazione* (di cui all'art. 17, co. 2, L. 400/88) emanati solo in forma di *decreti del Presidente della Repubblica* che necessitano di un'autorizzazione contenuta in una legge specifica che fissi le norme generali regolatrici della materia e disponga l'abrogazione di norme vigenti, con effetto dall'entrata in vigore delle disposizioni regolamentari.

Diffuso è anche l'uso dei *regolamenti ministeriali* in forma di *decreti emanati dal Presidente del Consiglio dei Ministri* relativamente a materie di cui egli gode di competenza amministrativa. In genere, nella materia tributaria, tali regolamenti vengono utilizzati per determinare o modificare aliquote o importi di imposte dirette o indirette.

I **decreti ministeriali**, infine, sono atti di *normazione secondaria*, adottati dai singoli ministeri, in virtù di una legge che espressamente disponga in ordine a tale potere, nell'ambito dei rispettivi settori di competenza.

In campo fiscale è assai frequente anche il ricorso a *regolamenti interministeriali*, trattandosi di materie che investono le competenze e le responsabilità di più dicasteri. I regolamenti ministeriali, in ogni caso, non possono disporre in modo contrario a norme contenute in regolamento emanati dal Governo.

I **decreti dirigenziali** sono atti adottati dai dirigenti generali finalizzati all'organizzazione degli uffici di livello dirigenziale non generale. I direttori generali, inoltre, possono adottare atti e provvedimenti amministrativi in materia di spesa, di attribuzioni di obiettivi etc.

Per effetto del varo delle Agenzie fiscali i capi di queste ultime possono emanare appositi **provvedimenti** per l'organizzazione interna delle proprie strutture: attivazione degli uffici locali, attribuzioni di competenze etc.

Spetta, in particolare, all'Agenzia delle entrate, con propri provvedimenti, disporre il mancato o l'irregolare funzionamento degli uffici finanziari e approvare la modulistica di rilevanza fiscale (dichiarazioni fiscali, questionari per gli studi di settore, modelli di pagamento etc.).

La legge finanziaria 2008 (L. 244/2007) ha previsto, inoltre, per esigenze di economicità e di speditezza dell'azione amministrativa, la pubblicazione dei provvedimenti dei direttori di agenzie fiscali sui rispettivi siti internet in luogo della pubblicazione dei medesimi documenti nella Gazzetta Ufficiale.

### D) Istruzioni ministeriali

Nel campo tributario, caratterizzato da una iperlegificazione, le norme risultano di difficile comprensione e frequentemente in contrasto tra di loro: per questo motivo il Ministero dell'economia e delle finanze, per agevolare il lavoro degli uffici finanziari e

conseguentemente dei contribuenti e degli operatori del settore, fa seguire all'emanazione di una legge, delle **circolari** che propagano l'interpretazione ministeriale delle norme ivi contenute.

Il D.P.R. 43/2008, di riorganizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze ha stabilito che rientra nelle competenze del *Dipartimento delle finanze* (prima Dipartimento delle politiche fiscali) emanare direttive interpretative della legislazione tributaria. La forza delle circolari, atti amministrativi a rilevanza interna, è data dal *vincolo gerarchico*; esse, pertanto, non possono considerarsi fonti di diritto oggettivo, né possono modificare norme preesistenti. Hanno, tuttavia, una forza normativa indiretta, in quanto costituiscono condizione di legittimità degli atti emanati dagli uffici inferiori.

## E) Fonti comunitarie e internazionali

L'appartenenza dell'Italia ad organismi sovranazionali o internazionali rende necessario accennare alle fonti normative estere. In particolare i **trattati** delle tre Comunità europee (CECA, EURATOM e CEE) hanno dato vita ad un *ordinamento giuridico sovranazionale* caratterizzato da propri organi e soprattutto da proprie fonti normative. Nella gerarchia delle fonti, le norme comunitarie sono poste ad un livello più elevato rispetto alle norme interne. Perciò le norme interne non devono essere applicate se in contrasto con il diritto comunitario.

Tra le fonti comunitarie vanno citate in particolare:

- i **regolamenti** che hanno portata generale, sono obbligatori in tutti i loro elementi e sono direttamente applicabili in ciascuno degli Stati membri senza necessità di ratifica;
- le **direttive** che vincolano, invece, lo Stato membro per quanto riguarda il risultato da raggiungere, ferma restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi. Ciò significa che i legislatori nazionali hanno un certo margine di discrezionalità nello stabilire i criteri di ricezione delle stesse. Si viene così a creare un rapporto tra direttiva comunitaria e legge di attuazione analogo a quello esistente tra legge delega e decreto legislativo;
- le **decisioni** che riguardano casi specifici e sono obbligatorie per i destinatari in esse indicati;
- le **sentenze della Corte di giustizia** che hanno effetto diretto negli ordinamenti degli Stati membri.

Gli articoli da 90 a 93 del trattato CE contengono le norme relative all'armonizzazione fiscale in ambito comunitario.

In particolare, l'art. 90 vieta a ciascuno Stato «*l'applicazione diretta o indiretta, nei confronti dei prodotti provenienti dagli altri Stati membri della Comunità, di imposte di qualsivoglia natura superiori a quelle applicate ai prodotti nazionali similari*», ovvero, nel secondo comma, «*l'introduzione di imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni*».

L'art. 91 riconosce invece agli Stati il diritto di *restituire*, all'atto dell'esportazione, *le imposte interne pagate*, purché la misura del rimborso *non sia superiore all'imposta che grava direttamente o indirettamente sui prodotti nazionali*.

Il diritto tributario internazionale è formato dalle *Convenzioni* stipulate e ratificate dall'Italia con gli altri paesi. Scopo di tali convenzioni è quello di evitare fenomeni di

«doppia imposizione» ossia di evitare che uno stesso soggetto sia tassato più volte in Stati diversi.

## F) Regime fiscale di attrazione europea

L'art. 41 del D.L. 78/2010 introduce nel nostro ordinamento il cd. «regime fiscale di attrazione europea» in base al quale le imprese estere residenti in uno Stato membro dell'Unione europea, che intendono avviare nuove attività economiche in Italia, possono chiedere l'applicazione della normativa tributaria vigente in un qualunque altro Stato membro in luogo di quella italiana.

Tale opzione non può essere esercitata dai soggetti che risultano avere residenza fiscale in Italia. In ogni caso l'accordo concluso rimane in vigore per tre periodi d'imposta. Restano inoltre escluse le imposte locali di competenza, cioè i tributi comunali, provinciali e regionali.

## G) Gli usi

Sono fonti di diritto non scritte in quanto sono regole costantemente osservate da parte dei singoli (art. 1 disp. prel. c.c.).

*L'uso non può modificare o estinguere una norma tributaria, né completare la norma stessa.*

Degli usi è dubbia la rilevanza giuridica normativa. MICHELI e FANTOZZI ritengono che la riserva di legge (*ex art. 23 Cost.*) non consente agli usi di assumere il valore di fonti normative tributarie: è sulla scorta di quest'ultima osservazione che si nega l'efficacia o la rilevanza alla prassi degli uffici amministrativi, dietro la quale si trincerano spesso gli uffici stessi per giustificare comportamenti di dubbia legalità.

## 3. Lo Statuto del contribuente: come si deve legiferare in campo fiscale (Rinvio)

Con l'approvazione della L. 27-7-2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*) il legislatore ha cercato di arginare il caotico e disordinato flusso di disposizioni tributarie. La disamina completa della novella normativa — la cui attuazione, tuttavia, è subordinata all'emanazione di regolamenti attuativi — è esposta al cap. III, par. 8.

In questa sede basti ricordare che la L. 212/2000 sancisce:

- l'obbligo per il legislatore di predisporre testi di legge che siano i più chiari possibile;
- il divieto di introdurre nuovi tributi con decreto legge nonché di individuare con legislazione d'urgenza nuovi soggetti passivi di tributi già esistenti;
- l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di diffondere le informazioni fiscali e portare a conoscenza gli atti, anche con mezzi informatici;

- la *non retroattività della legge*;
- la *generalizzazione del diritto di interpello* (v. cap. III, par. 7, lett. C).

#### 4. Interpretazione e integrazione delle norme finanziarie

Interpretare una norma significa compiere un'operazione mirante a ricercare il significato della stessa attraverso un'indagine che può essere:

- letterale**, se rivolta allo studio del significato letterale del testo;
- logica**, se rivolta alla discussione della disposizione nel suo complesso;
- sistematica**, se rivolta a coordinare la singola disposizione di legge con le altre norme.

Le norme giuridiche, però, spesso lasciano degli *spazi vuoti* e l'interprete, non potendo far uso di disposizioni normative da applicare, ricorre al cd. **procedimento analogico** applicando una norma che, pur non disciplinando quell'ipotesi specifica, abbia una *ratio* simile ad essa. Non è comunque possibile ricorrere all'analogia in materia di sanzioni penali, di norme agevolative e di tributi a carattere occasionale.

La legge tributaria non si comporta diversamente da ogni altra legge, per cui ad essa si applicheranno *tutti i procedimenti tecnici previsti per interpretare la norma*.

Il decreto di riforma dei reati penali (D.Lgs. 74/2000), allineandosi con le disposizioni in materia di sanzioni tributarie amministrative relativamente alle quali è prevista un'analogia norma, ha stabilito la *non punibilità delle violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza* sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.

Viene inoltre specificato che la norma trova applicazione al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa dall'art. 47, co. 3, del codice penale.

##### **Altre fonti interpretative**

*Altre fonti interpretative* sono rappresentate dalle istruzioni ministeriali, dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

Le **istruzioni ministeriali** possono essere *circolari o risoluzioni*. Le prime hanno generalmente la funzione di interpretare la disposizione tributaria mentre le seconde sono emanate con riferimento a dei casi specifici. Esse, tuttavia, essendo atti interni all'amministrazione non sono vincolanti nell'ordinamento giuridico generale e quindi né per i contribuenti, né per i giudici. Come si è già detto, la forza delle circolari, atti amministrativi a rilevanza interna, è data dal *vincolo gerarchico*; esse pertanto non possono considerarsi fonti di diritto oggettivo, né possono modificare norme preesistenti.

Le **interpretazioni della dottrina e della giurisprudenza** non sono vincolanti. Esse hanno un valore psicologico che varia a seconda del prestigio dell'organo che giudica, degli autori etc.

Tali interpretazioni possono poi assumere una particolare rilevanza ai fini dell'esclusione delle sanzioni per *obiettiva incertezza sull'interpretazione della norma tributaria* e delle decisioni sulle *spese del giudizio*. In quest'ultimo caso, infatti, il giudice, se esistono interpretazioni contrastanti in merito ad una certa controversia, può essere indotto a compensare le spese del giudizio.

## 5. Efficacia della norma tributaria nel tempo e nello spazio

### A) Efficacia nel tempo

Per quanto riguarda il **termine iniziale** dell'entrata in vigore delle norme tributarie, non esistono difformità dai principi del diritto in generale.

Con l'art. 3 della L. 212/2000 (Statuto del contribuente) il legislatore ha riaffermato il principio della certezza giuridica anche in campo fiscale, stabilendo che le *disposizioni tributarie non possono avere effetto retroattivo*.

Le norme tributarie **cessano** di operare per:

- *abrogazione espressa*;
- *abrogazione tacita*, allorché venga emanata una legge che detta norme incompatibili con la precedente o ridisciplina interamente la materia;
- *sentenza della Corte costituzionale* che riconosca l'incostituzionalità della norma.

#### Referendum

Si ricorda che le leggi possono essere abrogate mediante **referendum**, ma il referendum abrogativo non è ammesso per le leggi tributarie.

Tra le leggi tributarie sottratte al referendum sono ricomprese sia le norme tributarie sostanziali (ossia quelle che istituiscono e regolano un tributo) sia quelle strumentali (quali quelle relative alla riscossione).

### B) Efficacia nel tempo delle norme sanzionatorie

Il **principio dell'ultrattività**, già venuto meno per le sanzioni di carattere amministrativo a seguito della riforma operata dal D.Lgs. 472/97, in vigore dal 1° aprile 1998, è scomparso anche con riferimento alle leggi penali tributarie in seguito all'abrogazione dell'art. 20 della L. 7-1-1929, n. 4 ad opera del D.Lgs. 507/99.

In seguito a tale abrogazione si applica, sia per le sanzioni *amministrative* che *penali*, il **principio di legalità** in base al quale nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in base ad una legge in vigore prima della commissione della violazione e per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile (art. 3, co. 1 e 2, D.Lgs. 472/97). Tale principio è tuttavia mitigato da quello del **favor rei** secondo il quale si applica la *legge più favorevole al contribuente* nell'ipotesi in cui la violazione nel corso del tempo sia stata punita con sanzioni di diversa entità, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo (art. 3, co. 3, D.Lgs. 472/97).

In base a questo principio se il fatto che costituiva illecito nel giorno in cui è stato commesso non è più considerato tale nel momento in cui è stato constatato, contestato o è stata irrogata la sanzione, non comporta la responsabilità amministrativa del trasgressore.

### C) Efficacia nello spazio

La legge tributaria ha carattere strettamente *territoriale*. Essa, cioè, **esplica i suoi effetti solo nel territorio dello Stato**, ma il legislatore può configurare, come presup-

posto di un'imposta da applicare in Italia, un fatto che è avvenuto all'estero (esempio: possesso di un bene all'estero).

Ciò crea un problema nei rapporti fra gli Stati rispetto all'imposizione fiscale poiché, non esistendo il principio del *ne bis in idem* in campo internazionale, si creano conflitti di norme ed il medesimo fatto può essere colpito da diverse leggi fiscali emanate in diversi Stati (cd. **doppia imposizione**). Di solito si risolve la questione con *convenzioni bilaterali o plurilaterali*.

Le *leggi regionali, provinciali e comunali* hanno efficacia nell'ambito dei confini dell'ente locale che le ha emanate.

Si è detto in precedenza (v. *supra* par. 2, lett. E) dell'esistenza di *fonti normative sovranazionali* ed in particolare di quelle che fanno capo all'*Unione Europea* (regolamenti e direttive). Tali disposizioni, ovviamente, esplicano efficacia per tutti gli Stati che fanno parte dell'Unione. Tuttavia, solo i regolamenti sono direttamente applicabili in ciascuno Stato membro senza necessità di recepimento; di fatto, quindi, l'efficacia nello spazio di tali norme travalica i limiti nazionali ed assume dimensioni sovranazionali.

## Questionario

1. Qual è la **fonte primaria del diritto tributario**? (par. 1)
2. Il **referendum abrogativo** è ammesso per le leggi tributarie? (par. 1)
3. Quale articolo della Costituzione stabilisce il **principio della riserva di legge**? (par. 1)
4. Il **principio della capacità contributiva** in cosa consiste? (par. 1)
5. Quando la **tassazione** è considerata **progressiva**? (par. 1)
6. Le Regioni godono di **potestà impositiva**? (par. 2)
7. In cosa differiscono i **decreti legislativi** dai decreti legge? (par. 2)
8. Le **istruzioni** (o circolari) **ministeriali** sono fonti del diritto tributario? (par. 2)
9. In cosa consiste l'**interpretazione sistematica** della norma? (par. 4)
10. Attualmente vige il **principio dell'ultrattività** delle norme penali tributarie? (par. 5)
11. Una disposizione tributaria può essere **retroattiva**? (par. 5)
12. Il legislatore può configurare quale **presupposto d'imposta** un fatto avvenuto all'estero? (par. 5)