

SCUOLA DI FORMAZIONE PROFESSIONALE PIERO PICCATTI DELL'ODCEC DI TORINO

FISCALITA' E IMPOSTE INDIRECTE

Lezione n. 1: lineamenti fondamentali di diritto tributario -
Il sistema tributario - Le imposte dirette, indirette, patrimoniali

Torino, 28 gennaio 2017

Relatori:

Salvatore Regalbuto - Commercialista

Guido Berardo - Commercialista

DEFINIZIONE DI DIRITTO TRIBUTARIO

DIRITTO AMMINISTRATIVO:

è un ramo del diritto pubblico le cui norme regolano l'organizzazione della Pubblica Amministrazione e le attività di perseguimento degli interessi pubblici e i rapporti tra Pubblica Amministrazione e i cittadini.

DIRITTO FINANZIARIO:

ramo del diritto amministrativo che disciplina il complesso di norme giuridiche sull'acquisizione delle entrate e sull'erogazione delle spese pubbliche

DIRITTO TRIBUTARIO:

ramo del diritto finanziario che disciplina e regola l'imposizione e la riscossione delle entrate tributarie

ANALISI DEL FENOMENO FINANZIARIO (Entrate e uscite dello Stato)

SCIENZA DELLE FINANZE
(Analizza le entrate e le uscite dello Stato dal punto di vista economico utilizzando modelli teorici)

DIRITTO FINANZIARIO
(Analizza le entrate e le uscite dello Stato dal punto di vista giuridico)

DIRITTO TRIBUTARIO
(Si occupa del complesso di norme che regolano l'imposizione e la riscossione delle entrate tributarie)

CONTABILITA' DI STATO
(Si occupa della gestione finanziaria e patrimoniale dello Stato)

LE FONTI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

La fonte primaria del Diritto Tributario è la Costituzione. I limiti imposti dalla nostra Carta Costituzionale al legislatore ordinario sono contenuti, essenzialmente, negli articoli 23 e 53.

L'articolo 23 afferma che "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"

L'articolo 53 afferma che "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" e che "Il sistema tributario è informato a criteri di progressività"

La Costituzione, attraverso gli articoli 23 e 53, enuncia i seguenti principi generali:

LA RISERVA DI LEGGE (Art. 23):

La pretesa tributaria può essere richiesta solo attraverso provvedimenti di Legge.

E' una riserva relativa (non assoluta); la legge (o gli atti aventi forza di legge) devono disciplinare, quale contenuto minimo, gli elementi necessari ed essenziali del tributo quali:

- il presupposto impositivo,
- i soggetti passivi,
- i principali criteri per la determinazione della base imponibile,
- le aliquote e le sanzioni.

Gli elementi di maggior dettaglio e specificità possono essere demandati ai regolamenti (o ad altre fonti subordinate)

LA GENERALITA' DEL TRIBUTO (Art. 53):

TUTTI sono tenuti a contribuire alle spese pubbliche.

La Costituzione con il termine TUTTI ha inteso disciplinare un concetto più ampio rispetto ai cittadini includendo anche gli stranieri e gli apolidi. Tale termine, inoltre, si rivolge anche alle imprese (individuali e/o collettive, nazionali e/o estere)

E' un principio derogabile dal legislatore ordinario ad esempio per esentare o agevolare i redditi minimi: in questo caso, rispetto al principio della generalità dell'imposta, prevalgono esigenze di giustizia sociale.

L'EQUITA' E LA CAPACITA' CONTRIBUTIVA (Art. 53):

E' una garanzia per i soggetti passivi in quanto il legislatore, nel determinare i tributi, deve tener conto delle loro capacità economiche. Si collega al principio di eguaglianza formale e sostanziale sancito dall'art. 3 della Costituzione.

La Corte Costituzionale (sentenza 156/2001) ha affermato che «rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale» ravvisando quindi l'esistenza della capacità contributiva in tutti i casi in cui un determinato fatto, anche in astratto, sia presupposto di una capacità di contribuire del contribuente stesso" (c.d. concezione oggettiva della capacità contributiva).

In astratto si può affermare che maggiore è il peso della contribuzione indiretta rispetto a quella diretta, più alto è il rischio che si leda il principio della capacità contributiva in quanto le imposte indirette, per natura e presupposto (solitamente il consumo), non tengono conto della capacità contributiva dei singoli

LA PROGRESSIVITA' DEL SISTEMA TRIBUTARIO (Art. 53):

Il sistema tributario nel suo complesso deve essere ispirato a criteri di progressività, ovvero comportare una tassazione in misura più che proporzionale all'aumento della capacità contributiva. In sostanza la progressività rafforza i concetti di equità e capacità contributiva prevedendo una tassazione ad aliquote (marginali) crescenti. Inoltre attraverso la progressività lo Stato persegue fini di redistribuzione della ricchezza.

Tassazione PROGRESSIVA: il carico tributario cresce in misura più che proporzionale al crescere della ricchezza imponibile (es. IRPEF: tassazione progressiva per scaglioni)

Tassazione PROPORZIONALE: il carico fiscale è determinato in base ad un'aliquota fissa (es. IRES: tassazione con aliquota fissa).

La Corte Costituzionale (sentenza 128/1966) ha sancito che il sistema tributario nel suo complesso deve essere ispirato a criteri di progressività con ciò ammettendo la legittimità di singoli tributi che attuino la tassazione proporzionale.

LE FONTI PRIMARIE DEL DIRITTO TRIBUTARIO

LE CONVENZIONI INTERNAZIONALI

Nell'ambito dei rapporti internazionali, l'Italia può stipulare con altri stati esteri convenzioni internazionali (es. convenzioni finalizzate alla collaborazione fra stati al fine di reprimere l'evasione e evitare le doppie imposizioni).

Tali convenzioni sono soggette a ratifica da parte del Parlamento e assumono il rango di legge ordinaria di ratifica.

L'art. 117 della Costituzione impone al legislatore ordinario di rispettare gli obblighi internazionali e tali sono certamente quelli contenuti nelle convenzioni.

LE FONTI PRIMARIE DEL DIRITTO TRIBUTARIO (segue)

LE FONTI DI DERIVAZIONE COMUNITARIA

Le fonti di derivazione comunitaria (Trattati Istitutivi ed atti emanati dalle Istituzioni dell'Unione Europea) integrano l'ordinamento nazionale. Sono rappresentate da:

TRATTATI ISTITUTIVI: assumono il rango di fonti paracostituzionali abilitate a derogare anche al quadro costituzionale nazionale

REGOLAMENTI: obbligatori in tutti i loro elementi e direttamente applicabili agli Stati membri

DIRETTIVE: Fissano obiettivi e principi che lo Stato membro deve recepire con propri atti normativi. Se ciò non avviene nei termini fissati esse assumono comunque efficacia.

LE FONTI PRIMARIE DEL DIRITTO TRIBUTARIO (segue)

LE FONTI DI DERIVAZIONE COMUNITARIA (segue)

DECISIONI: riguardano casi singoli e sono obbligatorie per i destinatari

SENTENZE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA: sono direttamente efficaci negli Stati membri e vincolano il giudice nazionale

PARERI E RACCOMANDAZIONI: non sono vincolanti

In generale, gli atti di diritto europeo derivato PREVALGONO su quelli di diritto interno (Corte Costituzionale - Sentenza 170/1984). Ciò trova fondamento negli artt. 11 e 117 della Costituzione.

LE FONTI PRIMARIE DEL DIRITTO TRIBUTARIO (segue)

LE FONTI DI DERIVAZIONE COMUNITARIA (segue)

Il diritto europeo assicura il rispetto di alcuni principi fondamentali che, salvo limitate e specifiche ipotesi, non possono essere violati dagli Stati membri. Tali principi sono:

- ❑ NON DISCRIMINAZIONE
- ❑ LIBERA CIRCOLAZIONE DEI LAVORATORI
- ❑ LIBERTA' DI STABILIMENTO
- ❑ LIBERA CIRCOLAZIONE DEI CAPITALI
- ❑ DIVIETO DI AIUTI DI STATO

LE FONTI PRIMARIE DEL DIRITTO TRIBUTARIO (segue)

LA LEGGE ORDINARIA

Come sopra precisato, l'art. 23 della Costituzione stabilisce che in materia tributaria la disciplina dei principi fondamentali sia riservata al legislatore ordinario attraverso l'emanazione di Leggi.

Per LEGGE si intende ogni atto avente efficacia di legge proveniente dallo Stato o dalle Regioni, ovvero:

- ❑ la LEGGE
- ❑ il DECRETO LEGGE
- ❑ il DECRETO LEGISLATIVO
- ❑ la LEGGE REGIONALE (le Regioni possono stabilire ed applicare tributi ed entrate propri, purché non in contrasto con i principi costituzionali e con le norme di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario - in tal senso anche la Corte Costituzionale con sentenza 37/2004)

LE FONTI SECONDARIE DEL DIRITTO TRIBUTARIO

LE FONTI SECONDARIE STATALI, REGIONALI E LOCALI

Come sopra precisato, la riserva di legge prevista dall'art. 23 della Costituzione è relativa. Pertanto la disciplina di dettaglio in materia di tributi può essere demandata ad atti di rango inferiore alla legge, quali:

- i **REGOLAMENTI GOVERNATIVI** (deliberati dal Consiglio dei Ministri)
- i **REGOLAMENTI MINISTERIALI** o **INTERMINISTERIALI** (deliberati, rispettivamente, da uno o più ministri congiuntamente)
- i **REGOLAMENTI** deliberati dalle Regioni e dagli Enti Locali

GLI ATTI AMMINISTRATIVI

Gli organi dello Stato emettono atti amministrativi al fine di fornire chiarimenti interpretativi o applicativi.

Tale attività è svolta principalmente dal Ministero dell'economia e delle Finanze e dalle Agenzie Fiscali, Agenzia delle Entrate in primis.

Sono atti di vario tipo, quali:

- le **CIRCOLARI**: sono emanate dagli organi centrali e rivolte agli organi periferici con l'obiettivo di dare un'interpretazione uniforme e coerente ad una determinata disposizione legislativa.
- le **RISOLUZIONI**: costituiscono la risposta fornita da un organo superiore della pubblica amministrazione ad un organo inferiore sull'interpretazione di una determinata disposizione legislativa

GLI ATTI AMMINISTRATIVI (segue)

- le ISTRUZIONI ALLA COMPILAZIONE DELLE DICHIARAZIONI E COMUNICAZIONI
- le risposte ai vari tipi di INTERPELLO previste dall'ordinamento

E' importante precisare, soprattutto per la gestione dei rapporti e degli interessi (sovente naturalmente contrapposti) tra Amministrazione Finanziaria e contribuente che:

- tali atti amministrativi NON possono considerarsi fonti del diritto e NON possono modificare norme preesistenti. Hanno, tuttavia, una forza normativa indiretta in quanto costituiscono condizione di legittimità degli atti emanati dagli organi inferiori

GLI ATTI AMMINISTRATIVI (segue)

- vincolano gli organi inferiori;
- NON vincolano il giudice
- NON vincolano il contribuente. Le interpretazioni ministeriali possono però creare nel contribuente un legittimo affidamento per cui se l'Amministrazione Finanziaria cambia in modo peggiorativo per il contribuente l'interpretazione di una norma al contribuente stesso non potranno essere richiesti sanzioni e interessi (Art. 10 c. 2 dello Statuto del Contribuente e art. 6 D.Lgs. 472/1997)

L'INTERPRETAZIONE DELLE NORME TRIBUTARIE

L'interpretazione di una norma si può definire, in generale, come l'attività intellettuale con la quale si cerca di indagare il significato della disposizione ricavandone le indicazioni da applicare al caso concreto.

L'interpretazione delle norme tributarie è, sovente, attività estremamente complessa. Ciò perché non esiste un codice unico che disciplini tutta la materia ma una proliferazione di norme, perché ogni tributo ha le sue peculiarità e perché spesso le norme tributarie vengono emanate in situazioni di emergenza o derivano da esigenze contingenti.

L'INTERPRETAZIONE DELLE NORME TRIBUTARIE (segue)

In generale i criteri che governano l'attività interpretativa sono quelli del diritto comune statuiti dall'art. 12 delle pre-leggi del Codice Civile che prevede:

“Nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore. Se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe; se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato”

L'INTERPRETAZIONE DELLE NORME TRIBUTARIE (segue)

Applicando i criteri enunciati dal citato art. 12 delle pre-leggi del Codice Civile è quindi possibile individuare diverse tipologie di interpretazione:

- **L'INTERPRETAZIONE LETTERALE:** è il primo fondamentale criterio per indagare la volontà del legislatore
- **L'INTERPRETAZIONE LOGICA:** che consente, quando permangono dubbi interpretativi a seguito di quella letterale, di individuare la reale intenzione del legislatore, la ragione giustificativa dell'introduzione della norma nell'ordinamento. In quest'ambito si deve avere riguardo al quadro storico (l'iter di formazione, i lavori preparatori, gli scopi e le finalità) e al quadro sistematico (la collocazione della norma oggetto di interpretazione in un contesto più ampio e nel sistema legislativo complessivo sul presupposto che il sistema giuridico sia dotato di una generale coerenza)

L'INTERPRETAZIONE DELLE NORME TRIBUTARIE (segue)

- L'INTERPRETAZIONE ANALOGICA: a cui il giudice può fare ricorso quando la legge non si pronuncia espressamente, prendendo in considerazione norme che disciplinano casi simili o materie analoghe (autorevole dottrina, peraltro maggioritaria, ritiene non applicabile al diritto tributario tale tipologia interpretativa in quanto sarebbe in conflitto con il principio della riserva di legge sancito dall'art. 23 della Costituzione e, in generale, preclusa dal principio di intangibilità della sfera personale e patrimoniale dell'individuo).

L'interpretazione può essere GIURISPRUDENZIALE (fornita dai giudici), AUTENTICA (fornita dal legislatore con successive norme che ne precisano il significato), AMMINISTRATIVA (fornita da organi dello Stato attraverso circolari, risoluzioni e altri provvedimenti - vedi sopra)

L'INTERPRETAZIONE IN FUNZIONE ANTIELUSIVA

L'ELUSIONE è quell'attività posta in essere dal contribuente attraverso atti ed operazioni che sono di per sé leciti ma che hanno come unico scopo di aggirare le norme impositive al fine di conseguire un risparmio di imposta indebito

L'elusione va distinta:

- da RISPARMIO LECITO D'IMPOSTA (attraverso ad esempio politiche di tax planning, di investimento, ecc.)
- dall'EVASIONE che è un comportamento illecito in quanto teso ad occultare al Fisco, in tutto o in parte, tributi che diversamente sarebbero dovuti

L'INTERPRETAZIONE IN FUNZIONE ANTIELUSIVA (segue)

In ambito giurisprudenziale sia la Corte di Giustizia Europea (causa C-255/02/2006) sia la Corte di Cassazione (sentenze 25375/2008 - 30055/2008 - 30056/2008 - 30057/2008), interpretando la norma tributaria in funzione antielusiva, hanno introdotto il concetto di **ABUSO DEL DIRITTO** ravvisando elusione allorquando i comportamenti del contribuente siano caratterizzati dall'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate e finalizzati:

- a conseguire un vantaggio fiscale abusivo (cioè indebito, contrario all'obiettivo seguito dalla norma)
- a che tale vantaggio si configuri come scopo essenziale del comportamento posto in essere.

Dopo diversi anni in cui il perimetro dell'abuso del diritto è stato tracciato in ambito giurisprudenziale (non sempre in modo coerente), il Legislatore è recentemente intervenuto (D.Lgs. N. 128/2015) normando la materia attraverso l'inserimento dell'art. 10 bis nella L. 212/2000 (c.d. «Statuto dei diritti del contribuente» - vedi oltre).

L'INTERPRETAZIONE IN FUNZIONE ANTIELUSIVA (segue)

L'art. 10 bis dello «Statuto dei diritti del contribuente», rubricato «Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale», indica le operazioni che integrano il concetto di abuso del diritto (o elusione fiscale), ovvero:

- Le operazioni prive di sostanza economica (fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali)
- Le operazioni che, pur nel rispetto delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti (benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario)

Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

Il contribuente può proporre interpello per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto.

L'INTERPRETAZIONE IN FUNZIONE ANTIELUSIVA (segue)



Questo quadro normativo/giurisprudenziale dà evidenza della complessità e della delicatezza con la quale gli interpreti della norma tributaria, in primis gli operatori della materia, devono operare: il perimetro di applicazione di una norma tributaria, frequentemente, non può essere delineato unicamente attraverso l'interpretazione letterale della norma stessa ma deve essere conseguenza di un percorso che ne individui la ratio e le finalità e che esamini la conformità e la coerenza del comportamento del contribuente con i principi generali dell'ordinamento tributario.

LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Il sistema tributario italiano, come visto, si presenta sovente frammentario e di complessa interpretazione.

Nel tentativo di arginare il disordinato flusso di norme tributarie e di mutare radicalmente i rapporti tra cittadino e fisco, improntandoli a principi di collaborazione e buona fede, è stato approvato lo **STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE** (Legge 212 del 27.07.2000).

Lo Statuto si auto-attribuisce (sul piano della gerarchia delle fonti) un valore superiore a quello di una normale legge affermando che le proprie disposizioni possono essere derogate solo in modo esplicito e mai da leggi speciali. L'articolo 1, comma 1, dello Statuto infatti così recita: "Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali"

LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE (segue)

In realtà lo Statuto ha rango di legge ordinaria (da più parti si è sollecitata invano l'elevazione a norma costituzionale) e come tale non vincola il legislatore ordinario.

Lo Statuto rappresenta però un criterio guida di interpretazione delle norme tributarie per l'ente impositore, per i contribuenti e per il giudice in sede di contenzioso. Proprio in sede giurisprudenziale lo Statuto ha visto, nel tempo, sempre più spesso riconosciuto il suo ruolo di norma generale dell'ordinamento tributario.

LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE (segue)

Tra le disposizioni di maggior interesse dello Statuto si evidenziano:

- la previsione che l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica
- l'obbligo per il legislatore di predisporre testi di legge che siano i più chiari possibile
- l'irretroattività delle norme e l'improrogabilità dei termini prescrizionali
- il divieto di introdurre nuovi tributi con decreto legge
- gli obblighi di puntuale informazione al contribuente, chiarezza, semplificazione e motivazione degli atti
- la generalizzazione del diritto di interpello
- l'introduzione della figura del "Garante del Contribuente"

EFFICACIA DELLA NORMA TRIBUTARIA NEL TEMPO E NELLO SPAZIO - Cenni

EFFICACIA NEL TEMPO

Per quanto attiene al termine iniziale dell'entrata in vigore delle norme tributarie non esistono difformità rispetto ai principi di diritto generale.

Sinteticamente:

LEGGI ORDINARIE: sono promulgate dal Presidente della Repubblica entro un mese dall'approvazione; tuttavia, se le camere, ciascuna a maggioranza assoluta dei propri componenti, ne dichiarano l'urgenza, la legge è promulgata nel termine da essa stabilito. Le leggi sono pubblicate sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana subito dopo la promulgazione ed entrano in vigore, diventando così efficaci, il quindicesimo giorno successivo alla loro pubblicazione (cosiddetta *vacatio legis*), salvo che le leggi stesse stabiliscano un termine diverso.

EFFICACIA DELLA NORMA TRIBUTARIA NEL TEMPO E NELLO SPAZIO - Cenni

- **DECRETO LEGGE:** entra in vigore immediatamente dopo la pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica Italiana, ma gli effetti prodotti sono provvisori, perché i decreti-legge perdono efficacia sin dall'inizio (*ex-tunc*) se il Parlamento non li converte in legge entro 60 giorni dalla loro pubblicazione
- **DECRETO LEGISLATIVO:** deve essere deliberato dal Governo entro il termine fissato dalla legge di delega, e va presentato almeno venti giorni prima della scadenza di detto termine al Presidente della Repubblica, il quale provvederà poi all'emanazione. Se il Governo non rispetta la legge di delegazione, vale a dire i principi e i criteri direttivi in essa stabiliti, si ha il cosiddetto eccesso di delega che, se sottoposto al giudizio della Corte Costituzionale, ne comporta la dichiarazione di illegittimità nella parte che ecceda la delega. La pubblicazione avviene negli stessi termini e con le stesse modalità previste per la Legge ordinaria.

EFFICACIA DELLA NORMA TRIBUTARIA NEL TEMPO E NELLO SPAZIO - Cenni

La norma tributaria cessa di avere efficacia:

- per abrogazione espressa
- per abrogazione tacita (allorché intervenga una norma successiva incompatibile)
- per sentenza della Corte Costituzionale che ne sancisca l'incostituzionalità

In materia tributaria NON è ammesso il referendum abrogativo (art. 97 della Costituzione)

EFFICACIA NELLO SPAZIO

La norma tributaria ha carattere strettamente territoriale, essa cioè esplica i suoi effetti nel territorio dello Stato.

Il presupposto impositivo per un tributo applicabile in Italia può però verificarsi anche all'estero (ad esempio il possesso di un bene all'estero e in generale il c.d. principio della tassazione mondiale dei contribuenti residenti).

I SOGGETTI ATTIVI

La fase di applicazione concreta dell'imposizione tributaria (accertamento, riscossione e controllo) spetta a singoli organi, sia statali che territoriali, che costituiscono i **SOGGETTI ATTIVI**.

Sono Soggetti Attivi:

- il Ministero dell'Economia e delle Finanze
- le Agenzie (Agenzia delle Entrate, Agenzia del Demanio, Agenzia delle Dogane);
- la Guardia di Finanza
- i Soggetti Ausiliari: Agenti della Riscossione, CAF, intermediari abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni (tra i quali i Commercialisti)

I SOGGETTI PASSIVI

SOGGETTI PASSIVI sono tutti coloro che sono sottoposti alla potestà tributaria e che quindi sono tenuti al pagamento del tributo e, in caso di inadempimento, subiscono l'esecuzione coattiva.

Oltre al soggetto passivo direttamente destinatario del prelievo tributario (c.d. Contribuente) la legge individua una serie di soggetti tenuti ad adempiere in via sostitutiva (c.d. Sostituto d'imposta), solidale o sussidiaria.

DEFINIZIONE E CLASSIFICAZIONE DEI TRIBUTI

Nel nostro ordinamento manca una definizione legislativa di tributo.

Autorevole dottrina (Tesauro) lo definisce "una prestazione obbligatoria imposta, collegata ad un fatto economico, finalizzata a concretizzare il concorso di tutti alla spesa pubblica"

La dottrina tradizionale distingue le entrate tributarie in:

- Imposte
- Tasse
- Contributi
- Monopoli fiscali

DEFINIZIONE E CLASSIFICAZIONE DEI TRIBUTI (segue)

- le **IMPOSTE** sono prelevate esclusivamente da una manifestazione di ricchezza ed il fatto economico cui sono collegate è riferito unicamente al soggetto passivo (non c'è rapporto di corrispettività né alcun altro collegamento tra la prestazione imposta al soggetto passivo e l'attività dell'ente pubblico). Tale ultimo aspetto differenzia le imposte dalle
- **TASSE** che sono caratterizzate dal collegamento tra il fatto economico generatore del tributo e l'attività dell'ente pubblico (ad esempio la prestazione di un servizio, l'emanazione di un provvedimento, ecc.)

DEFINIZIONE E CLASSIFICAZIONE DEI TRIBUTI (segue)

- i **CONTRIBUTI** sono collegati, come le tasse, ad un'attività dell'ente pubblico ma trovano fondamento nell'arricchimento che i soggetti passivi ricavano dalla specifica attività pubblica (esempio i contributi previdenziali, i contributi per l'urbanizzazione)
- i **MONOPOLI FISCALI**, riservando lo scambio di beni o servizi allo Stato, garantiscono il percepimento di un prezzo maggiore rispetto a quello che sarebbe applicato in regime di libero mercato (esempio monopoli dei tabacchi, lotterie)

LE IMPOSTE: PRESUPPOSTO E CLASSIFICAZIONI (segue)

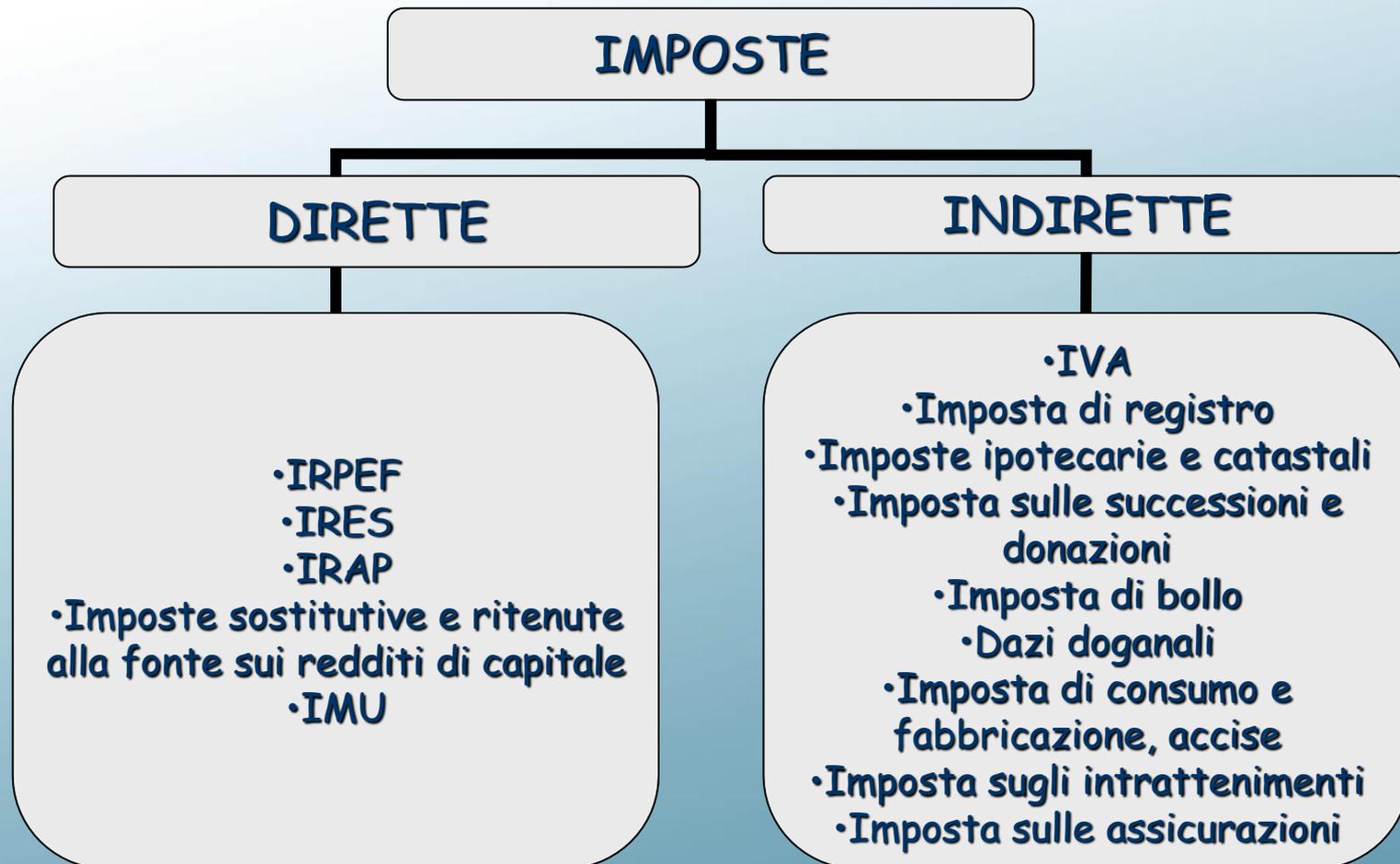
Il PRESUPPOSTO dell'imposta è la fattispecie imponibile (la manifestazione di ricchezza) da cui deriva l'obbligazione tributaria.

Il presupposto dell'imposta è alla base delle classificazioni comunemente elaborate in dottrina.

IMPOSTE DIRETTE E INDIRECTE

- le IMPOSTE DIRETTE sono quelle che colpiscono una manifestazione immediata della capacità contributiva (il reddito, il patrimonio). Sono imposte dirette l'IRPEF, l'IRES, ecc.
- le IMPOSTE INDIRECTE sono quelle che colpiscono una manifestazione mediata della capacità contributiva. Esse colpiscono la ricchezza quando viene consumata o trasferita. Sono imposte indirette: l'IVA, l'Imposta di registro, l'Imposta sulle successioni e donazioni, le accise, ecc.)

LE IMPOSTE: PRESUPPOSTO E CLASSIFICAZIONI (segue)



LE IMPOSTE: PRESUPPOSTO E CLASSIFICAZIONI (segue)

IMPOSTE REALI E PERSONALI

- le **IMPOSTE PERSONALI**: colpiscono la ricchezza tenendo conto delle condizioni familiari, economiche e sociali dei contribuenti. L'esempio tipico è l'IRPEF
- le **IMPOSTE REALI** colpiscono la ricchezza oggettivamente considerata, a prescindere da qualsiasi situazione soggettiva. Esempio: l'IVA, le ritenute alla fonte sui redditi di capitale (es. interessi attivi bancari o su titoli) percepiti al di fuori del regime di impresa

LE IMPOSTE: PRESUPPOSTO E CLASSIFICAZIONI (segue)

IMPOSTE SUL REDDITO E SUL PATRIMONIO

- le **IMPOSTE SU REDDITO**: hanno per oggetto la ricchezza flusso di una produzione periodica (Esempio IRPEF, IRES, IRAP)
- le **IMPOSTE SUL PATRIMONIO**: sono correlate alla ricchezza posseduta (esempio IMU) o trasferita (esempio Imposta di Registro, Imposte ipotecarie e catastali)

LE IMPOSTE: PRESUPPOSTO E CLASSIFICAZIONI (segue)

IMPOSTE ISTANTANEE E PERIODICHE

- le IMPOSTE ISTANTANEE: il presupposto si concretizza istantaneamente (esempio: acquisto di un bene)
- le IMPOSTE PERIODICHE: il presupposto si articola nel tempo. In questo caso il legislatore individua un periodo rilevante (ad esempio l'anno solare) e lo stesso si definisce periodo di imposta.

IL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO - Cenni

L'attuazione della norma tributaria si può ricondurre ai seguenti modelli:

- auto-determinazione del tributo: è lo schema di attuazione più diffuso poiché ad esso si conformano le imposte sui redditi (Irpef, Ires, Irap) e l'IVA. La legge affida al contribuente il ruolo principale nell'attuazione del tributo imponendo l'obbligo della presentazione della dichiarazione, dell'autoliquidazione e del versamento. La Pubblica Amministrazione si attiva solo in un secondo momento essendo titolare dei poteri di verifica, accertamento, sanzionatori e di riscossione coattiva
- intervento preventivo dell'ente impositore: tale schema si verifica allorché l'amministrazione finanziaria interviene prima della riscossione con un atto di liquidazione del tributo
- immediato: è il modello più semplice in quanto al verificarsi della fattispecie impositiva l'obbligato deve senz'altro versare l'imposta senza necessità di ulteriori adempimenti da parte del contribuente o dell'Amministrazione Finanziaria (es.: Imposta di bollo)

Un percorso di formazione e crescita professionale non può prescindere dalla conoscenza dei principi basilari che governano la materia.

In ambito di diritto tributario, troppo spesso, sia il Legislatore sia gli operatori della materia tendono a privilegiare l'aspetto applicativo (il gettito, la liquidazione ed il pagamento dei tributi) a discapito di un'analisi puntuale e coerente dell'inquadramento del tributo nell'ordinamento giuridico complessivo.

Questo approccio, sovente legato a ragioni di emergenza e contingenza, è criticabile in quanto genera incertezza e conflittualità in un ambito che di per sé è ostico in quanto va ad incidere coattivamente sulla ricchezza dei cittadini.

Scopo di questa lezione è stato l'esame, necessariamente sintetico, degli aspetti fondamentali del diritto tributario corredato da spunti di pratica professionale.

I Commercialisti sono tra i principali operatori del diritto tributario: a chi si appresta a svolgere questa professione, complessa quanto entusiasmante, va l'incitazione a coltivare ed approfondire con passione la materia, contribuendo così attivamente al miglioramento della cultura giuridica del nostro Paese.



Grazie per
l'attenzione