



Introduzione al diritto tributario.

Nozione, natura e rapporti con le altre discipline

Prof. Rossella Miceli

Facoltà di Economia, Sapienza Università di Roma





Nozione attuale di diritto tributario (I)

Ogni Stato ha bisogno di risorse per sopravvivere e per organizzare il proprio apparato.

Le entrate dello Stato possono essere

- di diritto pubblico (derivanti dall'esercizio di poteri autoritativi dello Stato)
- di diritto privato (derivanti dall'esercizio di attività).

Il tributo costituisce la principale entrata di diritto pubblico dello Stato.



Nozione attuale di diritto tributario (II)

Il tributo

- è espressione del potere tributario, funzione fondamentale di ogni Stato moderno
- definisce la funzione fiscale carattere qualificante e caratterizzante di ogni Stato.

Il diritto tributario è la materia giuridica che studia l'introduzione e l'attuazione del tributo nel nostro ordinamento giuridico.

E' una disciplina fondamentale e primaria.



Nozione attuale di diritto tributario (III)

La fiscalità assolve a due funzioni fondamentali:

Funzione primaria:

acquisire le risorse economiche per la sopravvivenza dello stato – comunità e la costruzione dello stato - organizzazione.

Funzione secondaria:

definire e qualificare l'indirizzo politico di uno Stato e gli obiettivi sociali

(dal modo in cui avviene il riparto delle spese pubbliche e dalla destinazione dei tributi si definiscono l'indirizzo politico e gli obiettivi sociali di ogni Stato).



Nozione attuale di diritto tributario (IV)

La funzione fiscale di ogni Stato è definita

- da norme costituzionali (che esprimono i principi fondamentali e gli obiettivi di sistema)
- dalle specifiche discipline nazionali di attuazione (che possono risentire di diversi momenti storici ed avere anche differenti obiettivi specifici)

ed è soggetta

- alla disciplina europea
- alla disciplina internazionale.



La centralità della materia e le sollecitazioni degli ultimi anni (I)

- La funzione fiscale intesa come scelta dei tributi e delle modalità di prelievo assume una centralità in ogni dibattito nazionale e nei contesti europei ed internazionali.
- La disciplina dei tributi è in continua evoluzione e deve rispondere all'integrazione giuridica ed economica multilivello.
- Negli ultimi anni la disciplina fiscale italiana è stata particolarmente sollecitata.
- La crisi economica ha definito una strutturale carenza di risorse all'interno dello Stato Italiano.



La centralità della materia e le sollecitazioni degli ultimi anni (II)

- Si è più volte intervenuti per garantire la funzione primaria (la sopravvivenza dello Stato), con discipline che hanno derogato a principi generali della materia.
- All'interno dello Stato italiano il binomio fiscalità /prestazioni sociali è stato faticosamente mantenuto.
- Allo stesso tempo si è cercato con normative specifiche di affrontare i problemi di questo momento storico attraverso discipline fiscali di natura promozionale o di sostegno economico e sociale.
- La necessità di garantire risorse, di recuperare efficienza del sistema e di «fare cassa» ha sostenuto un recente provvedimento di pace fiscale, finalizzato alla definizione di una serie di rapporti (procedimentali e processuali) pendenti.



La centralità della materia e le sollecitazioni degli ultimi anni (III)

- Gli stringenti vincoli economici e finanziari posti dalla Unione europea con il Fiscal Compact hanno definito un naturale innalzamento della pressione fiscale.
- La materia tributaria ha infatti dovuto garantire un flusso di entrate idoneo a sostenere le spese, al fine di raggiungere l'equilibrio di bilancio e di assicurare il graduale rientro dal debito pubblico.
- A livello europeo si è sempre più affermato un modello di fiscalità neutrale nelle materie soggette al governo dell'UE.



La materia tributaria

Le articolazioni della materia:

- Fase di introduzione del tributo (norme costituzionali e principi generali della materia)
- Fase di attuazione del tributo (fase di accertamento, fase di riscossione e fase di irrogazione delle sanzioni)
- Il processo tributario (competenza esclusiva per materia delle Commissioni tributarie in relazione alla definizione dell'*an* e del *quantum* del tributo)
- La disciplina specifica dei singoli tributi.



Rapporti con le altre discipline (I)

La materia tributaria si caratterizza per

- Orizzontalità (è una materia di secondo livello che presuppone la disciplina giuridica esistente nelle varie branche del diritto)
- Autonomia concettuale (definisce propri principi generali e *rationes* che rendono la materia un *corpus* autonomo)
- una doppia anima contestualmente pubblicistica e privatistica.



Rapporti con le altre discipline (II)

- la rilevanza del diritto civile (la centralità dell'obbligazione tributaria e della disciplina del c.c.) e del diritto commerciale
- l'importanza del diritto amministrativo (gli atti e i procedimenti della Amministrazione finanziaria definiscono l'intera fase di attuazione del tributo)
- il rilievo del c.p.c. per la disciplina del processo tributario
- Il rilievo del c.p.p. in relazione alle indagini preliminari ed al processo penale nell'ipotesi di commissione di reati tributari.



Rapporti con le altre discipline (III)

Non esistono regole generali in relazione al recepimento delle nozioni esistenti in altre discipline.

Di volta in volta sono definite regole *ad hoc*.

E' possibile che

- Siano recepite *in toto* (se non esiste una disciplina fiscale si presuppone il recepimento)
- Siano adattate alle esigenze della materia tributaria
- Siamo differenti rispetto a quelle previste da altra disciplina.



Principi costituzionali e Statuto del contribuente

Prof. Rossella Miceli

Facoltà di Economia, Sapienza Università di Roma





I principi della materia tributaria (I)

- La materia tributaria non ha un codice. Sono stati effettuati alcuni tentativi mettendo a punto delle proposte in tal senso ma non sono mai giunte a buon fine.
- La disciplina generale è quindi definita da:
 - Norme costituzionali;
 - Discipline contenute in leggi ordinarie o atti aventi forza di legge;
 - Regolamenti ed atti amministrativi.
- Da sempre si sente l'esigenza di una riorganizzazione della materia in modo sistematico, soprattutto attraverso la fissazione di principi generali.



I principi della materia tributaria (II)

- Al fine di garantire un assetto stabile e duraturo alla materia nel 2000 è stato approvato lo Statuto dei diritti del contribuente, legge ordinaria di respiro generale che si pone come obiettivo quello di stabilire principi generali della materia, destinati a conferire al rapporto tributario trasparenza e civiltà giuridica.
- Lo Statuto dei diritti del contribuente è una legge ordinaria e questo ne limita la forza applicativa.
- Attualmente lo Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000) si pone in una posizione subordinata alla Costituzione ma più elevata (anche se non dal punto di vista formale) rispetto alle leggi ordinarie.



I principi costituzionali

- Art. 23: la riserva di legge in materia tributaria
- Art. 53: dovere di concorso, criterio di riparto e principio di progressività
- Art. 75: divieto di *referendum* abrogativo
- Titolo V: la disciplina del federalismo fiscale.
- Art. 2 – art. 3: non sono norme fiscali ma definiscono le fondamenta del sistema tributario in ordine agli obiettivi sociali (indirizzo politico dello Stato), che si sostanziano in: riconoscimento dei diritti sociali, affermazione di uguaglianza formale e di uguaglianza sostanziale, sistema di *welfare state*. L'acquisizione delle risorse attraverso la leva fiscale ha come funzione secondaria quella della redistribuzione delle risorse e della garanzia delle prestazioni sociali



Art. 23 Cost.

- È prevista una riserva di legge relativa per l'introduzione dei tributi (la disciplina base di ogni tributo deve essere contenuta in un atto avente forza di legge).
- È una norma di garanzia, espressione dello storico principio del consenso all'imposizione.
- Nelle materie di competenza europea non opera la riserva.
- Negli anni ha mostrato una certa elasticità in relazione al contenuto della base legislativa.



Art. 53 Cost. (I)

Il dovere di concorso («tutti sono tenuti a concorrere») è:

- la base logico – sistematica della materia tributaria
- definisce il principio di solidarietà e il dovere sociale di assolvere alle prestazioni tributarie.



Art. 53 Cost. (II)

Il principio di capacità contributiva:

- è il criterio generale di riparto delle spese pubbliche
- definisce il principio secondo il quale solo un fatto espressivo di forza economica può costituire il presupposto di un tributo
- la necessità di giustificare alcune scelte del sistema ha portato oggi ad un ampliamento del contenuto anche a fatti non espressivi di forza economica evidente o tradizionale. In certi casi è divenuto un canone di razionalità, coerenza e non contraddittorietà delle scelte del legislatore.



Art. 53 Cost. (III)

Il principio di progressività:

- Definisce una funzione (contestualmente) contributiva e redistributiva del sistema fiscale
- La Corte Costituzionale lo ha definito quale principio programmatico, rivolto al sistema tributario e non al singolo tributo
- L'unico tributo effettivamente progressivo è l'IRPEF, ma negli ultimi anni la progressività ha subito una significativa attenuazione (redditi di capitale e *flat tax*).



TITOLO V Cost. (I)

- La nostra Costituzione italiana definisce una disciplina dei rapporti verticali tra Stato ed enti territoriali minori in relazione alla autonomia di governo ed alla autonomia finanziaria. Il tema è noto come disciplina del federalismo fiscale.
- Dopo una prima fase di centralismo, nel 2000 si è avviata una riforma in senso maggiormente federalista volta a conferire spazi di autonomia di governo e di autonomia finanziaria agli enti territoriali.
- La riforma ha avuto circa 12 anni di gestazione e si è completata nei punti essenziali soltanto 2012.
- L'art. 119 riconosce a tutti gli Enti territoriali autonomia finanziaria (di entrata e di spesa), nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, sancendo che concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea.
- Sancisce inoltre che i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi propri, in armonia con la Costituzione secondo i principi di coordinamento.



TITOLO V Cost. (II)

- Si definisce un federalismo cooperativo ove lo Stato stabilisce l'indirizzo politico generale ed assicura una uniformità di applicazione in sede territoriale.
- Solo le Regioni possono istituire tributi propri. Gli altri Enti possono solo attuare tributi propri derivati, istituiti con legge dallo Stato o dalla Regione (I tributi in base alla riserva di legge possono essere istituiti solo da Enti che siano dotati di potere legislativo).
- L'istituzione dei tributi propri deve rispettare i principi di coordinamento (divieto di doppia imposizione, principio di territorialità e principio di continenza).
- Si registrano maggiori spazi di autonomia e responsabilità rispetto al passato, ma il federalismo fiscale nel complesso risulta ancora molto ridotto nella sostanza.
- Il tema del federalismo in Italia tocca questioni importanti e risalenti, sulle quali si concentra costantemente in dibattito politico (oggi è il tema del regionalismo differenziato al centro del dibattito).



Lo Statuto dei diritti del contribuente (I)

È un testo normativo che si autodefinisce di portata generale e di attuazione dei principi costituzionali della materia fiscale

Si articola in diversi corpi normativi:

- Norme sulla normazione
- Principi generali dell'attività amministrativa
- Principi generali del rapporto contribuente – fisco
- Discipline specifiche.

Contiene la disciplina specifica dell'interpello, dell'abuso del diritto e dell'elusione, delle garanzie e diritti dei contribuenti durante le verifiche fiscali.



Lo Statuto dei diritti del contribuente (II)

- Le norme sulla normazione (artt. 1-4) sono state sistematicamente derogate.
- La giurisprudenza ha riconosciuto alle disposizioni dello Statuto natura di principi generali dell'ordinamento tributario (Cass. 7080/2004; Cass. 17576/2002).
- I principi generali (affidamento, buona fede, collaborazione) sono spesso invocati a soluzione delle questioni specifiche.
- Costituisce, in ogni caso, una guida per il giudice per l'interpretazione delle norme tributarie (Cass. 27016/2017).