

DIRITTO TRIBUTARIO

- L. 220/2010 (Legge di stabilità 2011);
- D.L. 225/2010, conv. in L. 10/2011 (Decreto milleproroghe);
- D.Lgs. 23/2011 (Federalismo fiscale municipale);
- D.Lgs. 68/2011 (Autonomia finanziaria delle Regioni a Statuto ordinario e delle Provincie);
- D.L. 70/2011 (Decreto sviluppo).

elementi Maior Simone

DIRITTO TRIBUTARIO

TUTTI I DIRITTI RISERVATI

Vietata la riproduzione anche parziale

Tutti i diritti di sfruttamento economico dell'opera appartengono alla Simone S.p.A.
(art. 64, D.Lgs. 10-2-2005, n. 30)

Di particolare interesse per i lettori di questo volume segnaliamo:

Dalla collana «Last minute»

- 226 • Elementi di diritto costituzionale
- 227 • Elementi di diritto commerciale
- 227/1 • Elementi di diritto delle società
- 239 • Elementi di economia aziendale
- 239/1 • Elementi di ragioneria applicata e professionale
- 265 • Elementi Maior di scienza delle finanze
- 271 • Elementi di contabilità di Stato e degli enti pubblici
- 271/1 • Elementi di contabilità e finanza degli enti locali
- 271/2 • Ragioneria pubblica

Dal catalogo Edizioni giuridiche Simone

- 12 • Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario
- 14 • Manuale di diritto tributario
- 14/2 • Compendio di diritto tributario
- 519/1 • Codice tributario minor

*Il catalogo aggiornato è consultabile sul sito: www.simone.it
ove è anche possibile scaricare alcune pagine saggio dei testi pubblicati*

Revisione del testo a cura della dott.ssa Maria Vittoria Ballestra

Finito di stampare nel mese di luglio 2011
dalla «Pittogramma s.r.l.» - Via Santa Lucia, 34 - Napoli
per conto della SIMONE S.p.A. - Via F. Russo, 33/D - 80123 Napoli

PREMESSA

Questo volume costituisce un valido strumento di apprendimento degli elementi fondamentali del diritto tributario per quanti affrontano per la prima volta lo studio della materia.

La tecnica espositiva agile e priva di eccessivi tecnicismi rende il lavoro estremamente utile sia per gli studenti universitari sia per coloro che devono sostenere i concorsi pubblici.

La prima parte del testo (capp. 1-7) fornisce un quadro d'insieme del sistema tributario italiano esaminando in particolare il *contenzioso*, le *sanzioni*, l'*accertamento* e la *riscossione* dei tributi. I capitoli successivi (8-14) delineano negli elementi essenziali l'imposizione diretta (*IRPEF* e *IRES*), l'imposizione indiretta (*IVA*, *imposta di registro*, *imposta di bollo*, *imposte ipotecaria e catastale*, *imposta sulle successioni e donazioni* etc.) e la fiscalità locale (*IRAP*, *ICI*, *addizionali IRPEF* etc.).

Il volume contiene puntuali riferimenti normativi essenziali ed è aggiornato alle ultime novità in materia fiscale:

- L. 220/2010 (*Legge di stabilità 2011*);
- D.L. 225/2010, conv. in L. 10/2011 (*Decreto milleproroghe*);
- D.Lgs. 23/2011 (*Federalismo fiscale municipale*);
- D.Lgs. 68/2011 (*Autonomia finanziaria delle Regioni a Statuto ordinario e delle Province*);
- D.L. 70/2011 (*Decreto sviluppo*).

Il testo è arricchito da alcuni approfondimenti sulle tematiche più attuali e da piccoli glossari sul lessico fiscale più comune, posti alla fine di ciascun capitolo.

Capitolo Primo

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.

1. Introduzione

L'**attività finanziaria dello Stato** contemporaneo è essenzialmente rivolta alla *soddisfazione di bisogni collettivi (o pubblici)*, cioè di quelle esigenze che sono generali e diffuse in tutti coloro che sono parte della collettività e aderiscono al modello di vita associativa. Il soddisfacimento di tali bisogni, in particolare, tende 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*.

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**.

L'espressione «pubblici servizi» individua tutte le 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 da sempre 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.

3. I fini dell'attività 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.

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*.

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).

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).



Quali sono i punti di contatto o le divergenze tra il diritto tributario e le altre branche 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.

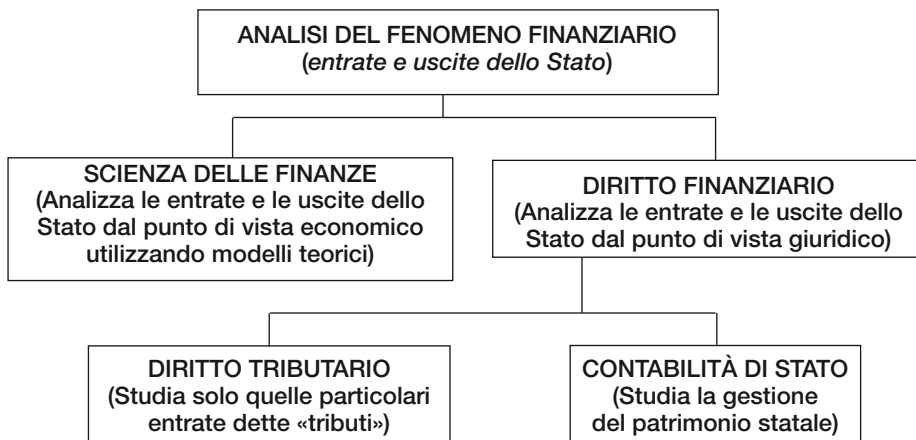
Il diritto tributario ha ovviamente stretti legami con il **diritto costituzionale**, dal momento che la Costituzione fissa i principi cardine dell'imposizione fiscale.

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.).

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).

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).



Glossario

Attività finanziaria: attività dello Stato e degli altri enti pubblici rivolte al soddisfacimento degli interessi generali della collettività attraverso la raccolta e il successivo impiego di mezzi finanziari. Generalmente gli *obiettivi della finanza pubblica* sono raggruppati in tre categorie:

- finanziamento delle spese per far fronte ai servizi ed al mantenimento dei beni pubblici;
- equa redistribuzione dei redditi tra famiglie ed imprese;
- stabilità e sviluppo dell'economia nazionale.

Diritto tributario: branca del *diritto pubblico* che ha ad oggetto *i mezzi e le procedure per il reperimento delle risorse finanziarie necessarie per far fronte* alle spese che lo Stato e gli enti pubblici devono sostenere per svolgere le funzioni loro proprie.

Il (—) può essere definito come un particolare settore del diritto finanziario, caratterizzato dall'aver ad oggetto l'imposizione, a favore di soggetti pubblici, di prestazioni patrimoniali.

Scienza delle finanze: è la disciplina che studia l'attività che lo Stato e gli enti pubblici svolgono per procurarsi i mezzi necessari ad adempiere le proprie funzioni, cioè ad appagare i bisogni pubblici mediante la prestazione di pubblici servizi.

I problemi oggetto di analisi da parte della (—) possono essere suddivisi in *tre distinti gruppi*, a ciascuno dei quali corrisponde un settore della scienza stessa:

- *la teoria delle scelte pubbliche;*
- *la teoria degli effetti economici dell'attività pubblica;*
- *la politica finanziaria.*

Capitolo Secondo

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. - 4. Interpretazione e integrazione delle norme finanziarie. - 5. Efficacia della norma tributaria nel tempo e nello spazio. - 6. La lotta all'elusione e il diritto d'interpello.

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.

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*».

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*: pertanto 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.

La legge deve contenere, quale contenuto minimo gli *elementi necessari per individuare il nuovo tributo* e cioè:

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

A quali funzioni assolve la riserva di legge nell'art. 23 della Costituzione?

Il principio della riserva di legge sancito dall'art. 23 della Costituzione garantisce la libertà dei cittadini, demandando al solo organo che ne rappresenta la totalità (il Parlamento) le scelte fondamentali in materia tributaria, e limita i poteri impositivi degli organi non legislativi, tutelando lo Stato e i cittadini.

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 non solo ai *cittadini italiani* ma anche 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.



Sono ammesse deroghe al principio che prevede la partecipazione di tutti a concorrere alla spesa pubblica?

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.

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.

Il principio della capacità contributiva 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.

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*.



Quale è la potestà normativa tributaria delle Regioni?

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.

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 stabiliscano 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 e il D.Lgs. 68/2011 sulla fiscalità regionale.

B) Decreti legislativi e decreti legge

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

I **decreti legge** 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.

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).

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 promanano, in:

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

Su materie già di competenza dei Ministeri ed ora attribuite alle Agenzie fiscali, dispongono con propri provvedimenti i direttori delle suddette agenzie.

Per tali provvedimenti la pubblicità è garantita — in base ad una norma contenuta nella finanziaria per il 2008 — con la pubblicazione on line sui siti istituzionali Internet.

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 (o le Agenzie fiscali, sulle materie di propria competenza), 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.

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.

Quali sono le fonti normative comunitarie e in cosa divergono tra loro?

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.

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) 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.

3. Lo Statuto del contribuente: come si deve legiferare in campo fiscale

Nel tentativo di mutare radicalmente il quadro dei rapporti tra cittadino e fisco, imputandoli a principi di collaborazione e buona fede, è stato approvato, con L. 27-7-2000, n. 212, lo *Statuto dei diritti del contribuente*.

Obiettivi primari della nuova normativa sono, pertanto, da un lato, stabilire regole precise che vincolino il legislatore fiscale, *riducendo il caotico e disordinato flusso di disposizioni tributarie* e, dall'altro, *tutelare il contribuente contro disposizioni inique, vessatorie e predisposte unicamente a vantaggio della pubblica amministrazione*.

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.*

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:

- a) **letterale**, se rivolta allo studio del significato letterale del testo;
- b) **logica**, se rivolta alla discussione della disposizione nel suo complesso;

- c) **sistematica**, se rivolta a coordinare la singola disposizione di legge con le altre norme.

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) è stabilito 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.

B) Efficacia nel tempo delle norme sanzionatorie

Il **principio dell'ultrattività** è venuto meno sia per le sanzioni di carattere amministrativo (D.Lgs. 472/97) sia con riferimento alle leggi penali tributarie (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).

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

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

6. La lotta all'elusione e il diritto d'interpello

Con l'*elusione* il contribuente mira ad evitare il prelievo tributario a suo carico ricorrendo ad opportune scappatoie al limite della legalità. L'elusione consiste nello sfruttamento, operato da alcune categorie di soggetti, delle smagliature delle norme tributarie per realizzare un consistente risparmio d'imposta.

Un primo esempio di norma antielusione si è avuto con l'art. 10 della L. 408/90, poi sostituito dall'art. 37bis del D.P.R. 600/73 (introdotto dal D.Lgs. 358/97). Tale disposizione, volta ad evitare comportamenti elusivi (che consentono riduzioni o rimborsi di imposta ottenuti aggirando la normativa fiscale), prevede che «*sono inopponibili all'amministrazione finanziaria tutti quegli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti*».

Pertanto, affinché la norma possa essere applicata, è necessario che:

- ci sia un *vantaggio fiscale* (riduzione o rimborso di imposta);
- ci sia un *comportamento volto ad aggirare il sistema fiscale*;
- gli *atti siano posti in essere senza valide ragioni economiche*.

Di recente la Corte di Cassazione (sent. n. 8847 del 2009) ha stabilito che ai fini dell'applicazione della suddetta norma antielusiva è sufficiente un *uso improprio e ingiustificato* (non sorretto da idonee valutazioni economiche) di uno strumento giuridico legittimo, che consenta di eludere l'applicazione di un regime fiscale.

In materia antielusiva un cenno merita anche il co. 2bis dell'art. 2 del D.P.R. 917/86, introdotto dall'art. 10 della L. 448/98, in base al quale si considerano residenti, salvo prova contraria, i cittadini emigrati nei cd. *paradisi fiscali*. Tale disposizione consente, in pratica, al fisco di tassare i redditi ovunque prodotti dai cittadini italiani residenti all'estero senza dover dimostrare che la residenza dichiarata dal contribuente è fittizia.

Sarà cura di quest'ultimo dimostrare il contrario al fine di evitare un aumento della tassazione del proprio reddito.

Al fine di arginare i comportamenti antielusivi e favorire i rapporti tra contribuente e fisco è stato introdotto nel nostro ordinamento il *diritto d'interpello (ruling)*.

Quest'ultimo consiste nella possibilità per il contribuente di ottenere risposte dall'amministrazione finanziaria, sulla correttezza o meno di determinati comportamenti. La richiesta del parere deve essere presentata alla competente Direzione centrale del Dipartimento delle finanze.

La richiesta del parere può riguardare:

- i casi d'interposizione fittizia (art. 37, co. 3, D.P.R. 600/73);
- le operazioni o i comportamenti elusivi di cui all'art. 37bis del D.P.R. 600/73;
- la qualificazione di determinate spese tra quelle di pubblicità e propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza (art. 21, co. 2, L. 413/91).

Glossario

Capacità contributiva: principio in base al quale la misura dell'imposizione tributaria deve essere definita secondo criteri *proporzionali* (al reddito) e *progressivi* (con aliquote crescenti per fasce più alte di reddito). Esso costituisce un limite all'attività di prelievo fiscale da parte dell'ente impositore. La (—) indica, dunque, l'idoneità del soggetto passivo a sopportare l'onere economico del *tributo* e mira a individuare la misura della partecipazione del singolo alle spese pubbliche, prevista dalla Costituzione.

L'applicazione del principio della (—) contributiva deve rispettare:

- *l'equità orizzontale*, garantendo un trattamento uguale per coloro che si trovano nelle stesse condizioni;
- *l'equità verticale*, tassando in modo diverso i contribuenti con capacità contributiva diversa.

Decreto legislativo: atto con efficacia di legge formale emanato dal Governo in base ad una delega legislativa (e nei limiti di questa) dal Parlamento.

La delega del Parlamento è conferita con *legge formale ordinaria*.

Destinatario della delegazione legislativa può essere soltanto il Governo: più precisamente è l'organo *collegiale* o *Consiglio dei Ministri*. La delega legislativa è normalmente conferita dal Parlamento nei casi di *particolare complessità della materia* sulla quale legifera.

La delega deve essere, inoltre, esercitata in un *termine* prefissato e nel rispetto di **principi e criteri direttivi** indicati nella legge. Accanto a tali limiti, fissati dalla Costituzione, la legge di delega può introdurne di altri, ad esempio imponendo al Governo di ascoltare il parere di *commissari parlamentari*.

Efficacia della norma tributaria 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 presupposto di un'imposta da applicare in Italia, un fatto che è avvenuto all'estero (esempio: possesso di un bene all'estero).

Efficacia nel tempo delle norme sanzionatorie: si applica, sia per le sanzioni *amministrative* sia per quelle *penali*, il principio di *legalità* in base al quale nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non ai sensi di una legge in vigore prima della commissione della violazione e per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Tale principio è tuttavia mitigato da quello del *favor rei*, che consiste nell'applicazione della 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.

Progressività del sistema tributario: è un *criterio di imposizione* in virtù del quale *l'aliquota d'imposta* aumenta all'aumentare dell'imponibile.

Il sistema tributario italiano, a norma dell'art. 53 Cost., è informato al *principio della progressività*; ciò non vieta, comunque, che esistano taluni tributi proporzionali o fissi. La (—) può essere tecnicamente attuata con diverse modalità:

- *per detrazione*, quando si colpisce con un'aliquota costante la *base imponibile*, dopo aver detratto da questa un ammontare fisso;
- *per classi*, quando ad ogni classe d'imponibile corrisponde un'aliquota costante, che cresce passando da una classe più bassa ad una più alta;
- *per scaglioni*, quando per ogni classe d'imponibile è prevista un'aliquota che si applica solo allo scaglione d'imponibile compreso in quella classe;
- *continua*, quando l'aliquota aumenta in misura continua con l'aumentare della base imponibile, fino ad un massimo, raggiunto il quale essa rimane costante.

Statuto del contribuente: legge generale in materia tributaria che si prefigge l'obiettivo di regolare i rapporti tra l'amministrazione finanziaria e i cittadini stabilendo da un lato regole precise che dovrebbero vincolare il legislatore fiscale riducendo così il caotico e disordinato flusso di disposizioni tributarie e tutelando contemporaneamente il contribuente contro disposizioni inique, vessatorie e predisposte unicamente a vantaggio della pubblica amministrazione.

Lo (—), oltre ad essere legge dello Stato, immediatamente applicabile, è anche un documento programmatico volto a cambiare definitivamente i rapporti cittadino-fisco.

In sintesi i provvedimenti oggetto dello (—) possono essere suddivisi nelle seguenti aree di intervento:

- *norme generali in materia tributaria;*
- *conoscenza delle leggi tributarie;*
- *rapporti tra contribuente e fisco;*
- *diritti del contribuente;*
- *garanzie del contribuente in caso di verifiche.*

| | |
|--|----------|
| 5. L'imposta di bollo | Pag. 155 |
| 6. Le tasse sulle concessioni governative..... | » 156 |
| Capitolo Tredicesimo: I monopoli fiscali, le imposte di fabbricazione, i tributi doganali ed i tributi minori | |
| 1. Monopoli fiscali..... | » 159 |
| 2. Imposte di fabbricazione e imposte sui consumi | » 159 |
| 3. Tributi doganali | » 160 |
| 4. Tributi minori | » 161 |
| Capitolo Quattordicesimo: I tributi locali | |
| 1. La legge delega sul federalismo fiscale | » 165 |
| 2. L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) | » 166 |
| 3. Le altre entrate tributarie delle regioni..... | » 168 |
| 4. Le entrate tributarie delle Province..... | » 169 |
| 5. L'imposta comunale sugli immobili (ICI)..... | » 170 |
| 6. L'addizionale comunale all'IRPEF..... | » 173 |
| 7. Le altre entrate dei comuni | » 173 |

elementi Maior Simone

Con la **collana Elementi**, nei formati standard o maior, bastano pochi giorni per cogliere e memorizzare i concetti essenziali della disciplina. Ogni volume tratta, infatti, **tutti** gli argomenti istituzionali del programma, enfatizzando soprattutto quelli più "richiesti" dagli esaminatori. In particolare chi è in ritardo con la preparazione potrà concentrarsi solo sulle parti del testo istituzionale richieste dal docente, completando e rifinendo lo studio sugli **Elementi** per raggiungere una completa preparazione di base del resto del programma.

Questo volume, aggiornato al Decreto sviluppo (D.L. 13 maggio 2011, n. 70) e al Federalismo municipale e regionale (D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 e 6 maggio 2011, n. 68), sintetizza la complessa materia del Diritto Tributario facilitandone lo studio e il ripasso.

www.simone.it

ISBN: 978-88-244-4354-8



9 788824 443548