

DIRITTO TRIBUTARIO

I principi fondamentali

I principi fondamentali del diritto tributario sono espressi nei due seguenti articoli della Costituzione:

- Art. 23: Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.
- Art. 53: Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

Il tributo

Non esiste una definizione legislativa del tributo. Tuttavia, viene generalmente qualificato dalla giurisprudenza come una prestazione patrimoniale imposta coattivamente dallo Stato, al fine di realizzare la partecipazione di tutti alla spesa pubblica (Corte Cost., sent. 64/2008). È, insomma, il principale mezzo di finanziamento adottato dallo Stato, che reperisce così i mezzi necessari per perseguire i fini di interesse pubblico. Si distinguono i tributi che:

- Hanno genericamente a finanziare lo Stato (fine fiscale).
- Hanno una destinazione più specifica (fine extrafiscale).

La classificazione dei tributi

Tradizionalmente si distinguono le entrate tributarie dello Stato in:

- Imposte: esse sono prelevate soltanto in base ad una manifestazione di ricchezza del cittadino (come il percepimento di un reddito o la conclusione di un contratto). Non vi corrisponde l'erogazione di alcun servizio pubblico da parte dello Stato o di altri enti pubblici. Le principali imposte sono:

- Dirette:
 - IRPEF (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche): imposta di tipo personale e progressivo che colpisce il reddito complessivo che le persone residenti in Italia producono in qualsiasi parte del mondo ed il reddito che i non residenti producono in Italia;
 - IRES (Imposta sul Reddito delle Società): imposta di tipo proporzionale e si applica solo ai soggetti con personalità giuridica, quindi, S.p.A., S.r.l., società cooperative e di mutua assicurazione ed enti;
 - IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive): imposta regionale sul valore aggiunto di tipo proporzionale e reale poiché colpisce la ricchezza al momento della sua produzione;
 - IMU (Imposta Municipale Unica): imposta di tipo patrimoniale, essendo applicata sulla componente immobiliare del patrimonio.;
 - ISOS (Imposta Sostitutiva sui redditi da Capitale): calcolata sui proventi finanziari, colpisce i redditi generati da investimenti di capitale;

- Indirette:
 - IVA (Imposta sul Valore Aggiunto): applicata alla cessione di beni e prestazione di servizi, colpisce solo il valore aggiunto in ogni fase del processo produttivo e distributivo, quindi grava sul consumatore finale e non sugli imprenditori, artisti e professionisti;
 - Accisa: applicata sulla produzione o sul consumo di determinati beni, per l'Italia energie e alcoli;

- Imposta di registro: si presenta come tributo avente natura di tassa, quando è correlata all'erogazione di un servizio da parte della pubblica amministrazione, di imposta quando è determinata in proporzione al valore economico dell'atto o del negozio;
 - Imposta sulle successioni e donazioni: dovuta per il trasferimento della proprietà od altri diritti sia a causa di morte che a titolo di liberalità;
 - Imposta ipotecaria: ha per oggetto il trasferimento di immobili, sia a titolo gratuito sia a titolo oneroso, o la costituzione su di essi di ipoteche o di diritti;
 - Imposta catastale: dovuta sulle volture catastali per il trasferimento di immobili, sia a titolo gratuito sia a titolo oneroso, o seguenti la costituzione su di essi di ipoteche o di diritti;
 - Imposta di bollo: applicata nel momento in cui si richiede, produce o presenta un documento;
 - Imposta sulle pubblicità: tariffa a metro quadro esposto, deliberata dal comune italiano nel rispetto dei limiti della sua classe di appartenenza, come definita in base al numero di abitanti;
 - Imposta sulle assicurazioni: grava sulle imprese di assicurazione;
- Tasse: sono indipendenti dalla ricchezza di ciascuno, e sono dovute esclusivamente quale controprestazione di un'attività dello Stato o di altro ente pubblico in favore del cittadino (come l'erogazione di un servizio pubblico o l'emanazione di un provvedimento amministrativo).

- Canone Rai: chiunque detiene uno o più apparecchi in grado di ricevere, decodificare e visualizzare il segnale digitale terrestre o satellitare, non via Internet, è tenuto al pagamento del canone, che viene addebitato sull'utenza elettrica, poiché essa fa presumere la detenzione di almeno un apparecchio tale;
 - TARI (Tassa sui Rifiuti): relativa alla gestione dei rifiuti in Italia, destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore;
 - TOSAP (Tassa per l'Occupazione di Spazi ed Aree Pubbliche): applicata per le occupazioni di qualsivoglia tipologia dei beni del demanio o del patrimonio indisponibile degli enti statali;
 - TCG (Tassa di Concessione Governativa): corrisposta allo Stato italiano per poter beneficiare di determinati provvedimenti amministrativi e altri atti (autorizzazioni, concessioni, licenze, ecc.);
 - Tasse scolastiche: contribuiscono ad espletare i servizi d'istruzione pubblica;
- Contributi: come le tasse, sono dovuti in presenza di un'attività di un ente pubblico. Tuttavia, sono prelevati soltanto qualora il cittadino ricavi dalla prestazione pubblica un personale arricchimento. Si tratta principalmente dei:
 - Contributi sociali: obbligatoriamente versati dai lavoratori autonomi e dai datori di lavoro che assumono alle proprie dipendenze un lavoratore. Si distinguono in:
 - Contributi previdenziali: garantiscono ai lavoratori un trattamento pensionistico. Nel settore privato si versano all'INPS (Istituto Nazionale per la Previdenza Sociale), mentre nel settore pubblico si effettuano all'INPDAP (Istituto

Nazionale di Previdenza e Assistenza per i Dipendenti dell'Amministrazione Pubblica);

- Contributi assistenziali: garantiscono invece una copertura dai rischi legati agli infortuni, alla malattia e all'invalidità. Sono versati all'INPS oppure all'INAIL (Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro gli Infortuni sul Lavoro e le Malattie Professionali);
 - Contributi di urbanizzazione: dovuti in conseguenza della costruzione di nuovi edifici;
- Monopoli fiscali: vietando la commercializzazione di determinati prodotti (sigarette, lotterie, ecc.) da parte di soggetti privati, garantiscono allo Stato un prezzo di vendita maggiore di quello che si potrebbe realizzare in un regime di libero mercato. Non è pacificamente ammessa la loro natura tributaria, con conseguenti dubbi sull'applicazione anche per essi del principio della capacità contributiva.
- Tariffe o prezzo per servizi pubblici: corrispettivo di un servizio per legge svolto da un ente pubblico, ma che consiste in un'attività imprenditoriale che potrebbe essere svolta anche da un soggetto privato.

I soggetti attivi

La potestà impositiva (con i connessi poteri di accertamento, riscossione e controllo) spetta allo Stato, alle Regioni, alle Province e ai Comuni. Tali pubbliche amministrazioni, inoltre, per attuare la potestà impositiva possono avvalersi dell'ausilio di soggetti diversi, come Società Equitalia (cui delega poteri esattivi), le banche e gli uffici postali (delegati a ricevere i versamenti dei contribuenti). L'amministrazione finanziaria è formata dai seguenti organi:

- Ministero dell'Economia e delle Finanze: avvalendosi soprattutto del Dipartimento delle Finanze, svolge le funzioni e assume le scelte in materia di politiche fiscali e sistema tributario.

- Guardia di Finanza: speciale corpo di polizia con poteri di controllo strumentali ai poteri di accertamento, di cui dispone direttamente il Ministero.
- Agenzie fiscali: istituite con d.lgs. 300/1999 ed operative dal 2001, sono soggette alla vigilanza del Ministero. Esse sono:
 - Agenzia delle Entrate (articolata a livello centrale, regionale e provinciale), con funzioni di:
 - Informazione e assistenza ai contribuenti;
 - Controllo delle dichiarazioni (col supporto della Guardia di Finanza);
 - Emissione di accertamenti;
 - Formazione di ruoli per la riscossione;
 - Predisposizione di rimborsi;
 - Gestione del contenzioso tributario davanti alle Commissioni Tributarie;
 - Agenzia del Demanio: chiamata alla gestione del patrimonio immobiliare dello Stato;
 - Agenzia del Territorio: addetta alla gestione dell'anagrafe dei beni immobiliari (tramite servizi relativi al catasto, alla pubblicità immobiliare e alla cartografia);
 - Agenzia delle Dogane: con funzioni di amministrazione, riscossione e gestione del contenzioso in materia di:
 - Diritti doganali;

- Fiscalità interna negli scambi internazionali;

I soggetti passivi

Soggetto passivo (detto anche debitore d'imposta o contribuente) può essere sia una persona fisica che un ente (con o senza personalità giuridica), purché abbia il domicilio o la residenza fiscale sul territorio dello Stato. Sono infatti chiamati a contribuire al gettito fiscale dello Stato sia i cittadini che gli stranieri che producano reddito in Italia.

- La solidarietà tributaria: in alcuni casi previsti per legge, si ha solidarietà fra più soggetti passivi. La solidarietà tributaria può essere:
 - Paritetica: l'obbligazione tributaria grava in misura paritaria sui vari obbligati;
 - Dipendente: dal debito dell'obbligato principale dipende il debito di un altro soggetto (responsabile d'imposta), per fatti riferibili esclusivamente al debitore principale. Il responsabile d'imposta è tenuto, nei confronti del fisco, a versare l'intera somma dovuta, salvo poi il diritto di rivalsa verso l'obbligato principale (obbligazione dei soci delle società in nome collettivo, per i debiti riferibili alla società). Questo tipo di responsabilità può sorgere anche per via contrattuale (fideiussione);

Il criterio normale per la ripartizione interna fra gli obbligati è quello commisurato alla partecipazione di ognuno al presupposto d'imposta. Le quote di partecipazione si presumono uguali (art. 1298 c.c.).

Per quanto riguarda sia il procedimento che il processo tributario, la Corte Costituzionale ha stabilito (con sent. 48/1968) che è legittima l'estensione ai coobbligati soltanto degli atti e degli effetti favorevoli, non anche di quelli sfavorevoli. Per quanto riguarda invece quelli neutri, deciderà il singolo obbligato.

Così non avrà effetto, nei confronti degli altri, la notifica dell'avviso di accertamento ad un solo obbligato. Tuttavia, la Corte di Cassazione (sent. 6426/1987) ha chiarito che, in base all'art. 1310 c.c., gli atti che interrompono la prescrizione nei confronti di uno, abbia effetto nei confronti di tutti (notificato nei termini l'avviso di accertamento ad un obbligato, esso potrà essere notificato agli altri anche tardivamente).

Il fisco, quando notifica l'avviso di accertamento ad un soggetto diverso dall'obbligato principale, deve specificare la fattispecie sulla quale si fonda la responsabilità del coobbligato.

L'art 1306 c.c. prevede, coerentemente, che anche la sentenza pronunciata nei confronti di uno soltanto degli obbligati, abbia effetto nei confronti degli altri soltanto ove favorevole.

Nel diritto tributario vi sono tuttavia alcune eccezioni al principio dell'estendibilità degli effetti favorevoli della sentenza:

- Non si ripete quanto già pagato;
- Il giudicato non si estende nei confronti di chi ha già un altro giudicato;
- Il giudicato non si estende se determinato da ragioni personali del singolo obbligato;

Infine, l'impugnazione di un atto da parte di un obbligato, impedisce che divenire definitivo anche l'avviso notificato agli altri.

- I privilegi speciali del fisco: alcune somme dovute all'erario sono gravate da privilegio speciale del fisco, che potrà agire per la riscossione forzata nei confronti anche di terzi acquirenti (ciò avviene per i tributi indiretti ed i crediti di Stato).
- Altre vicende modificative del soggetto passivo: per agevolare la riscossione, in alcuni casi la legge tributaria sostituisce completamente al soggetto passivo d'imposta una persona fisica o giuridica, che prende il

posto del debitore d'imposta nei rapporti con l'amministrazione finanziaria.

- La sostituzione: pone l'obbligazione tributaria a carico di un soggetto distinto da quello che realizza il presupposto, e può avvenire nei seguenti modi;
 - A titolo di imposta: il sostituto decurta, dalle somme dovute al sostituito, una ritenuta che versa direttamente al fisco, così estinguendo definitivamente l'obbligazione del sostituito (la banca versa all'erario una quota degli interessi bancari dovuti al correntista). In questo caso unico obbligato è il sostituto d'imposta, e si avrà responsabilità solidale del sostituito soltanto ove il primo non adempia;
 - A titolo di acconto (o impropria): il sostituto trattiene, dal reddito dovuto al sostituito, una quota che versa all'erario, così anticipando una parte delle imposte dirette (IRPEF e IRES) che saranno dovute dal sostituito al termine del periodo d'imposta (il datore di lavoro versa al fisco una parte del reddito dovuto al proprio dipendente). In questo caso obbligato resta il sostituito, che poi dovrà comunque presentare la propria dichiarazione dei redditi, salvo scomputare la quota già ritenuta dal sostituito;
- La traslazione: trasferisce un'obbligazione tributaria da un soggetto (contribuente di diritto) ad un altro (contribuente di fatto). È ciò che avviene nel caso dell'IVA: il commerciante (contribuente di diritto) inizialmente la paga, ma esercita poi il diritto di rivalsa nei confronti del cliente (contribuente di fatto), aggiungendo al prezzo di vendita del bene l'IVA già pagata;
- La surrogazione: si ha quando un soggetto paga un debito tributario altrui, salvo poi surrogarsi nel credito del fisco nei confronti dell'obbligato, per recuperare quanto per lui pagato

(l'agenzia di assicurazione che, in forza della fideiussione prestata nei confronti dell'assicurato, paga una sua obbligazione tributaria);

- L'accollo: è il contratto col quale un soggetto (accollante) assume un debito tributario altrui (in un contratto di mutuo, i contraenti possono accollare al mutuante le imposte dovute dal mutuatario sugli interessi riscossi. In questo modo, il mutuatario percepirà gli interessi netti del mutuo, e sarà liberato nei confronti del fisco);
- La successione: l'accettazione dell'eredità trasmette agli eredi i debiti tributari del defunto. È tuttavia esclusa la trasmissibilità delle sanzioni;

Il presupposto (an del tributo)

Per realizzare il principio della capacità contributiva, la pretesa impositiva si collega a precise manifestazioni di ricchezza dei contribuenti. L'obbligazione tributaria nasce, insomma, al manifestarsi di fatti della vita che siano valutabili sul piano economico.

La manifestazione di ricchezza che fa sorgere l'obbligo contributivo si definisce presupposto o oggetto d'imposta (o anche fattispecie imponibile). Essa è costituita tipicamente dal:

- Reddito;
- Patrimonio;
- Consumo;

Si operano alcune classificazioni dell'imposta, in base al diverso presupposto su cui si fondano. Si parla infatti di:

- Imposta diretta: quando il tributo colpisce una manifestazione diretta di ricchezza (reddito, patrimonio). Essa resta in ogni caso a carico del soggetto obbligato per legge.

- Reali: che tengono conto soltanto della ricchezza manifestata;
 - Personali: che invece considerano anche le condizioni soggettive e familiari del singolo contribuente;
 - Sul patrimonio: colpiscono la ricchezza che il contribuente già detiene;
 - Sul reddito: colpiscono la ricchezza che il soggetto produce annualmente;
- Imposta indiretta: quando colpisce una manifestazione indiretta della ricchezza (compravendita di beni, fruizione di una prestazione). Tale imposta, per sua natura, si trasferisce in capo a soggetti diversi da quello tenuto a pagarla per legge.

Sull'estensione temporale del presupposto:

- Imposta istantanea: quando il presupposto si manifesta istantaneamente (stipulazione di un contratto).
- Imposta periodica: quando il presupposto continua nel tempo (imposta sul reddito). In questo caso si rende necessario individuare un periodo d'imposta sul quale calcolare il tributo.

In relazione alla misura ed alle modalità di calcolo dell'ammontare:

- Imposta fissa: quando il suo ammontare non varia al variare del reddito o delle caratteristiche del soggetto;
- Imposta proporzionale: quelle in cui l'aliquota è costante, cioè il suo ammontare aumenta in modo proporzionale all'aumentare della base imponibile.

- Imposta regressiva: caratterizzate da un'aliquota decrescente, ossia il suo ammontare diminuisce all'aumentare della base imponibile.
- Imposta progressiva: quelle in cui il suo ammontare aumenta in maniera più che proporzionale rispetto all'aumentare della base imponibile, in questo caso si parla di un'aliquota crescente.
 - Progressività continua: quando l'aliquota varia in maniera continua al variare della base imponibile (ovvero l'aliquota è una funzione matematica);
 - Progressività per classi: quando la base imponibile viene suddivisa in "fasce", dette classi. In base alla fascia di imponibile viene applicata una diversa aliquota, a tutto l'importo;
 - Progressività per scaglioni: si ha quando la base imponibile viene suddivisa in "fasce", dette scaglioni, ad ognuno dei quali è associata una aliquota. L'aliquota superiore si applica solo alla parte che eccede lo scaglione inferiore;
 - Progressività per deduzione o detrazione: si ha quando è possibile ridurre la base imponibile prima di calcolare l'imposta (deduzione) oppure diminuire l'imposta una volta calcolata (detrazione).

La base imponibile (quantum del tributo)

La base imponibile è la somma delle ricchezze del contribuente, in base alla quale si determina la misura del tributo. Essa può essere formata da:

- Valori monetari (il prezzo del bene trasferito ai fini del calcolo dell'IVA, oppure la differenza tra i ricavi e i costi dell'impresa ai fini IRES).
- Beni e servizi, calcolati nel loro valore normale (monetario).

Alla base imponibile si applica in alcuni casi l'aliquota, un tasso espresso in forma percentuale che consente di calcolare l'imposta dovuta. Si distingue fra:

- Imposte a quota fissa: cui non si applicano aliquote, e che quindi sono stabilite in misura fissa (la tassa sul rilascio del passaporto).
- Imposte a quota variabile: cui si applica un'aliquota che può a sua volta essere fissa (e in tal caso l'imposta aumenta in misura meramente proporzionale all'aumentare della base imponibile), oppure variabile (nel qual caso l'imposta aumenta in maniera progressiva all'aumentare della base imponibile).

Le agevolazioni

Le agevolazioni sono previste da norme specifiche che derogano al regime ordinario, riservando un trattamento preferenziale a determinati soggetti d'imposta. Si tratta delle:

- Esenzioni: il legislatore sottrae (in parte o in toto) all'imposizione determinate persone o fatti, che normalmente rientrerebbero nell'area di applicazione del tributo.
- Deduzioni: il legislatore consente di non calcolare determinate somme nel computo della base imponibile.
- Detrazioni: il legislatore, una volta calcolata l'imposta dovuta, consente di sottrarvi determinate somme.
- Regimi speciali (o sostitutivi): il legislatore può, in alcuni casi, scegliere di assoggettare un determinato presupposto ad un'imposta più favorevole rispetto a quella ordinaria.

Le agevolazioni possono essere assoggettate a condizioni o termini. I contribuenti, per goderne, devono in tal caso tenere determinati comportamenti, eventualmente per un determinato periodo di tempo.

Fattispecie che ampliano l'area di applicazione del tributo

Il legislatore, per estendere l'applicazione di un tributo oltre il raggio previsto in via generale, può prevedere:

- Fattispecie assimilate: ricomprendono, nell'applicazione di un tributo, una fattispecie che normalmente non vi rientrerebbe.
- Fattispecie supplementari: assimilano, ai fini dell'applicazione in via straordinaria di un tributo, anche fattispecie di natura diversa.
- Sovrimeposte: imposte straordinarie, che si realizzano applicando ad una base imponibile già accertata ai fini di un'imposta ordinaria, un'ulteriore aliquota normalmente non prevista.
- Addizionali: anch'esse sono imposte straordinarie, che si realizzano però applicando l'ulteriore aliquota direttamente sull'imposta dovuta.