

Introduzione

Il diritto tributario è un diritto relativamente giovane (risale al 1930/1940) ed è, per definizione, quel settore dell'ordinamento che disciplina i tributi.

Questo diritto attinge molti dei suoi 'componenti' da vari altri diritti.

Innanzitutto, il diritto tributario è una parte preponderante del diritto finanziario che, a sua volta, è parte del diritto amministrativo.

NB: Non siamo in ambito privatistico ma pubblicistico.

L'imposizione, i tributi, rappresentano una funzione importantissima dello Stato.

Comunque, pur trattandosi di una ramo del diritto pubblicistico, attingeremo anche dal diritto privato delle norme (infatti alcune di queste sono norme del diritto c.d. 'comune').

Abbiamo norme di diritto tributario che riguardano il processo tributario, il quale attinge anche da norme di diritto processuale ...

Toccheremo anche il diritto penale tributario, ovviamente stiamo parlando di norme sanzionatorie a fronte di certi comportamenti rilevanti (illecito penale), condotte particolarmente gravi da parte dei contribuenti.

Prenderemo molti istituti in considerazione; parleremo ad esempio di obbligazione tributaria (cioè quella che ha ciascun contribuente di pagare le imposte).

L'obbligazione tributaria è una obbligazione imposta dalla legge (non è un contratto ma è un dovere che troviamo nell'articolo 53 Cost.) Questa disciplina la troveremo in parte nel codice civile, ovvero parleremo di diritto privato.

Il diritto tributario è anche parte del *diritto amministrativo*.

Pensiamo ad es. all'avviso di accertamento; questo è l'atto con il quale il fisco (agenzie delle entrate) notifica al contribuente questo atto, che è un atto di accertamento, con cui viene accertato una maggiore materia imponibile (es. maggiore reddito, maggiore imposta, di quella che il contribuente ha pagato). Questo atto lo possiamo definire come un atto *amministrativo*.

Come tale, questo processo amministrativo è disciplinato da leggi amministrative.

Il diritto tributario è un **diritto autonomo**, cioè è un diritto che non è una 'costola' di altri.

CAPITOLO PRIMO – I tributi

- Concetto/Nozione di **tributo**

Premessa: sentiamo sempre alla tv che si parla di abbassare le tasse, e noi (popolo) pensiamo subito a IVA e IRPEF, però queste non sono tasse!

Il concetto di '**tributo**' è generale, non vi è una definizione unica o comunque una legge che lo definisca; include sicuramente (e quando si dice così è perché per la dottrina sono tutti d'accordo) l'**imposta** e la **tassa**.

Molti, nel concetto di tributo, fanno comprendere una *terza fonte di entrata* che sono i **contributi**; attenzione però che es. previdenziale sono una cosa diversa dai tributi!

Molti convergono verso queste 3 specie di tributo.

C'è chi ci inserisce anche un quarto 'tributo' che sono i **monopoli fiscali** (es. *sul tabacco, carburanti* che sono un *aggravio sul prezzo*)

Però, sui monopoli fiscali, vi è una forte diversità di vedute.

Nel diritto non esistono due estremi opposti, cioè la legge va interpretata poiché può avere più interpretazioni.

Andando a guardare le **caratteristiche generali del tributo**, premesso che non esiste espressamente una definizione di tributo (in nessuna legge c'è) (differenza sempre da altre entrate pubbliche) vediamo:

1°. Si risolve in una **decurtazione patrimoniale** (effetto ablativo) (comporta il sorgere di una obbligazione)

Es. una sanzione tributaria vede la sua risoluzione in una sanzione amministrativa, cioè nel pagamento di una certa somma (una multa, contravvenzione).

Es. esproprio, un prestito forzoso allo Stato (es. dopo guerra), qual è *differenza dal tributo*?

Sono entrate dello Stato che condividono con il tributo 'la 1^a caratteristica', cioè di portare a una decurtazione di denaro, però hanno una natura diversa, cioè no tributi.

2°. Sono **obbligatorie**: questo è sancito dalla legge (forma di autorità), quindi non ci si può sottrarre dal loro pagamento. Inoltre il tributo è caratterizzato da **autorialità, coattività**.

Ossia, è sempre imposto con un atto dell'autorità. Quindi, l'ente pubblico *impositore* è quindi necessariamente provvisto di poteri autoritativi, allo scopo di regolare il rapporto tributario e per imporne il pagamento.

NB: potrebbero esservi entrate pubbliche imposte coattivamente che non hanno carattere tributario (es. *sanzioni*), ma alla base del tributo vi è sempre un atto dell'autorità (legge o provvedimento).

Es. per fruire del trasporto pubblico, il cittadino o chi vuole utilizzare il servizio deve pagare un biglietto (*entrata pubblica per un servizio pubblico*) però possiamo anche non pagare e non usufruirne (nessun elemento di coattività), quindi diverso dal tributo che, invece, è sempre dovuto.

Possiamo dire di essere in presenza di un tributo quando c'è presenza di coattività.

Domanda: Il **canone RAI** è un tributo o no? **Sì**, è un imposta, il tributo per eccellenza perché se teniamo accesa o spenta la TV o guardiamo altri canali non RAI, il canone dobbiamo pagarlo ugualmente. Anche la Corte Costituzionale si è posta per mettere in chiaro questo dibattito.

3°. Il tributo svolge una funzione di **reperire le entrate** pubbliche (destinato a finanziarie spese di **interesse generale**).

Tipicamente, seconda la scienza delle finanze, si dice che si reperiscono entrate per poter pagare le spese pubbliche e tipicamente una distinzione che viene fatta, all'interno dei tributi, è proprio la differenza tra imposta e tassa.

Un tributo può essere istituito per fini fiscali (procurare un'entrata all'ente pubblico), ma anche per fini extrafiscali (principi costituzionali).

La distinzione tra *imposte* e *tasse*, elaborata dai giuristi, vede che collega le entrate al tipo di spese pubbliche che servono a finanziarie dove, a loro volta, le spese pubbliche si suddividono in divisibili (tasse) e indivisibili (imposte).

• L'**imposta** è il tributo per eccellenza. Sono quei tributi che hanno la funzione di recuperare i mezzi per pagare le spese pubbliche *indivisibili* (difesa, salute).

Il presupposto dell'imposta è un fatto economico posto in essere dal soggetto passivo, senza alcuna relazione specifica con una determinata attività dell'ente pubblico; è un evento dove l'ente e l'attività pubblica sono "estranei" (pensiamo all'IVA, IRPEF pagata per aver conseguito un reddito ecc.).

Le imposte sono dovute a titolo di solidarietà e sono commisurate alla dimensione economica del presupposto.

• La **tassa** è invece quel tributo (*entrata pubblica*) che ha funzione di recuperare i mezzi pubblici per pagare le spese pubbliche *divisibili*.

Ha come presupposto un atto o un'attività pubblica, ossia l'emanazione di un provvedimento, o lo svolgimento di un servizio pubblico, specificamente riguardanti un determinato soggetto.

Es. *Tassa per la raccolta rifiuti urbani* (è collegata al servizio di raccolta dei rifiuti urbani, la paghiamo a prescindere), tasse sulle concessione governative, tasse collegate alla fruizione di un bene pubblico (occupazione spazi pubblici) ecc.. Non c'è in qualche modo qualcosa di corrispettivo, non c'è qualcosa che riceviamo. Non c'è una funzione corrispettiva.

In base al regime giuridico si capisce se è una "tassa" oppure no cioè:

- se la prestazione è imposta **coattivamente** = tassa
- se ha base contrattuale = natura privatistica

Viceversa, se parliamo di **canoni, prezzi o tariffe**, quindi entrate pubbliche (NO natura fiscale) e **non tributi** (NO TASSE), in questo caso vediamo la natura corrispettiva; es. pago un certo canone per ottenere un qualcosa in cambio, come l'occupazione suolo/aree pubbliche (es. quelli che mettono i banchetti, mercato). Quindi pagano un canone che rappresenta il corrispettivo che gli viene dall'ente pubblico.

Da un punto di vista giuridico, per distinguere l'imposta dalla tassa o dal contributo ricorre risalire al cosiddetto **presupposto**. Quest'ultimo è individuato dalla legge: in pratica, quando l'evento si verifica, il contribuente deve pagare la tassa dovuta.

È in ragione del diverso presupposto che riusciamo a capire la differenza tra i diversi tributi.

Es.: Imposta sul Reddito → presupposto → avere un **reddito**

Questo si può fare anche per i contributi e le tasse

In particolare, (chiudendo il discorso sul 3° punto), l'imposta svolge una funzione di tipo **contributivo**, cioè siamo tenuti al pagamento delle imposte, tecnicamente detto, perché è sancito dalla legge! **art. 53 Cost.** - Questo fissa il principio della contribuzione obbligatoria da parte di **tutti**, non solo cittadini italiani ma anche stranieri, tutti devono contribuire alle spese pubbliche in base alla propria capacità contributiva.

Funzione **contributiva** dell'imposta: paghiamo l'imposta in funzione di contribuire alle spese pubbliche; non perché lo Stato ci rende un servizio (es. docente non è che lo paghiamo direttamente con questa tassa!). Attenzione però che per le tasse (tecnicamente dette), la cosa è un pochino diversa ...

La tassa è diversa perché, es. *sui rifiuti urbani*, non svolge questa funzione contributiva che svolge invece l'imposta.

La **tassa** ha un carattere coattivo alla ragione per cui la paghiamo e non è in funzione di contribuire alle spese pubbliche strettamente, vale per la tassa il principio del beneficio.

La tassa sui rifiuti non è una imposta perché il contribuente ha un beneficio dallo Stato. Di nuovo, le *concessioni governative* (es. tassa università) che possono essere un atto (beneficio a favore contribuente) e in relazione al quale il nostro contribuente paga una tassa.

Non paghiamo a prescindere in relazione a quel beneficio.

Non è sempre facile capire quando si è in presenza di una imposta, tassa ...

• I **contributi (no confusione con quelli previdenziali non sono tributari)**

Si indica ciò che si dà per il raggiungimento di un fine al quale concorrono più persone. Il contributo (in tributario) è quello che ha come presupposto l'arricchimento che determinate categorie di soggetti ritraggono dall'esecuzione di un'opera pubblica destinata, di per sé, alla collettività in modo indistinto.

Quando parliamo di contributo parliamo di una forma di entrata pubblica dove però c'è una particolarità (che è qualcosa molto simile alla tassa): in questo caso il **beneficio**, anziché andare a favore di un singolo, va a **favore** di una **collettività**, anche ristretta (es. abitanti di una certa zona), quindi ogni membro di questa collettività deve pagare un contributo. Es. *una zona era stata bonificata perché era paludosa hanno pagato i contribuenti di tale zona non tutti.*

I *contributi previdenziali*, invece, sono entrate dello Stato (*esiste casse previdenza di ___*), legati alla pensione, invalidità, malattia. Esiste anche il contributo annuale degli avvocati al Consiglio nazionale forense, dei commercianti, artigiani ecc.

Però non sono tributi: qualcuno li chiama **parafiscali**, approssimate diciamo.

Pago oggi i contributi per avere domani la pensione, avere un trattamento pensionistico; ho qualcosa un domani, vicino concetto assicurazione.

- Taluni includono tra le entrate tributarie anche quelle derivanti dai **monopoli fiscali** che, ovviamente, non sono tributi (però da altri considerata una tassa mentre da altri ...)

Ciò che si paga per l'acquisto di un genere di monopolio non è un tributo, ma il corrispettivo di un normale contratto di compravendita. Se invece si ha riguardo alla funzione fiscale dei tributi (procacciare entrate all'ente pubblico), anche il monopolio è un tributo, quando ha per scopo di procurare entrate.

La nozione di tributo è importante sia come concetto generale ma anche come singola specie, perché poi fa una distinzione, rileva che una certa entrata sia un tributo.

Il concetto di tributo non è (necessariamente) uno soltanto, e che vi possono essere più concetti, riferiti alle diverse norme a cui deve essere applicato.

Dato che la legge non definisce il tributo, in certi casi, assistiamo a una dilatazione della definizione di tributo, quindi, se si devono tutelare i diritti dei contribuenti, la nozione di tributo è dilatata, fino a comprendere anche contributi previdenziali, in altri casi invece viene ristretta.

Nella costituzione ci sono molti articoli importanti in riferimento alla materia tributaria.

L'art. **75 Cost.** vieta il *referendum abrogativo* delle leggi tributarie, afferma che la nozione di tributo è caratterizzata dalla ricorrenza di 2 elementi essenziali:

- da un lato, l'imposizione di un sacrificio economico individuale realizzata attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio;
- dall'altra la destinazione del gettito allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario necessario a coprire le spese pubbliche.

Es. (importante): art. 14 Cost. riguarda l'inviolabilità del domicilio (cioè la nostra abitazione è inviolabile!): nessuno può entrare senza il nostro permesso, **escluso** per indagini tributarie da parte dei controllori, fisco, guardie di finanza che è concesso (importanza nozione tributo), ovviamente in presenza di gravi indizi di evasione di tributi e con l'**autorizzazione** del procuratore della Repubblica.

Visto che è un nostro diritto inviolabile, la corte costituzionale ha dato una interpretazione ampia di tributo (serie di tutele garanzie).

Oppure altro ambito: es. quando si applicano le norme di diritto tributario nei processi tributari? Quando riguarda una *controversia tributaria* (*No definizione astratta di tributo*).

Altro ambito in cui è importante la nozione di tributo è in riguardo allo Statuto dei diritti del contribuente. È una legge importantissima (del 2000) perché grazie a questa sono stati introdotti tutta una serie di principi a tutela dei diritti del contribuente, perché effettivamente quanto contribuenti, es. statuto dei lavoratori, noi contribuenti eravamo un po' sottoposti in certi casi a delle condotte da parte del fisco, non esattamente rispettose dei nostri diritti.

Nell'insieme di norme che regolano un tributo, possiamo distinguere una disciplina sostanziale ed una disciplina formale.

♣ **Disciplina sostanziale:** si intende quel complesso di norme che disciplinano il presupposto di un tributo, le esenzioni, i soggetti passivi, la misura, ecc. – la disciplina sost. di ciascun tributo è un corpo normativo autonomo rispetto agli altri settori del diritto.

CAPITOLO SECONDO: Le fonti

Che norme abbiamo nel diritto tributario, da quali fonti provengono le nostre norme?

Quando parliamo di **fonti** del diritto tributario dobbiamo innanzitutto partire da una norma che è contenuta nella nostra costituzione (**art. 23**) sulla protezione giuridica.

Parlando di fonti, quali saranno le fonti?

- Sicuramente fonte del diritto tributario è la **Costituzione**
- Poi **decreti legge, legislativi**, ecc.

Art. 23 Cost. è una norma fondamentale che riguarda **TUTTA** la materia tributaria e fissa il principio di **legalità** (riguarda anche le sanzioni amministrative) e dispone quanto segue:

- **“Nessuna prestazione patrimoniale o personale può essere imposta se non in base alla legge”.**

E' un principio che risale ancora alle democrazie liberali, ed è il principio che nella monarchia inglese (senza rappresentanza popolare; “*No taxation without representation*” (slogan americano 1700); il sovrano/monarca non poteva introdurre imposte senza il consenso autorizzazione popolare. Limitazione al potere del re, del monarca).

La dottrina attribuisce (in rif. al principio espresso) la funzione di tutelare la libertà e la proprietà dei singoli nei confronti del potere esecutivo. Quindi, vi è una **limitazione al potere esecutivo** che deriva dal Parlamento, che esprime appunto la volontà popolare.

Il Ministro delle Economia e delle Finanze non può da un giorno all'altro introdurre delle imposte senza nessuna approvazione o se non è indicato dalla legge.

Se così facesse sarebbe **incostituzionale** e in questo caso di dovrebbe pronunciare la Corte Costituzionale per vedere se davvero lo è o no e, in caso, espellerla.

L'art. 23 C. è coperto dalla **RISERVA DI LEGGE relativa** (garanzia per i singoli ed espressione della democrazia rappresentativa). Ovviamente non tutti i diritti sono coperti da riserva di legge.

Base legislativa richiesta:

Intanto, nessuna prestazione patrimoniale o personale.

L'art. 23 riguarda anche altri fenomeni non solo tributi, che sono prestazioni patrimoniali, ma anche di prestazioni personali, es. servizio militare, cioè limitazione libertà persona, quindi introdurre il servizio obbligatorio militare soltanto la legge lo può sancire..

Tributi che rientrano nel concetto di prestazione patrimoniale imposta è giusto.

La **riserva** però, (**nell'art. 23**) a differenza di altre, non è assoluta, ma **relativa** (cioè si richiede solo una **base legislativa**). Quindi non tutta la materia tributaria è coperta da riserva di legge.

Possiamo fare una distinzione all'interno norme tributarie fra norme _____ e norme che non devono stare a riserva di legge.

Abbiamo quindi parte della disciplina tributaria che deve rispettare la riserva di legge, non basta il decreto del ministro. Altre parti di questa materia tributaria può essere disciplinata con fonti sub-primarie, es. regolamenti ecc.

Elemento **distintivo**: quando è il momento di stabilire quale è il **presupposto di imposta** (cioè l'evento che rende dovuta l'imposta) siamo di fronte a **norme impositrici**, in particolare dentro le norme sostanziali. Solo la legge, (riserva di legge) e quindi non un regolamento ministeriale, può stabilire quale sia il presupposto.

Altro aspetto fondamentale è stabilire **chi la paga**: l'individuazione dei soggetti passivi è di nuovo un altro aspetto che è coperto da riserva di legge (solo questa può dire chi).

Infine il terzo ambito di disciplina coperto da riserva di legge riguarda la **misura del tributo**, quindi quando si parla di **misura** (*quantificazione del tributo*) facciamo riferimento alla **base imponibile** e

all'**aliquota**, cioè come si misura questa grandezza (cosa è deducibile e cosa no).

Ciò che riguarda la misura e l'aliquota fa parte delle norme impositrici sostanziali, cioè con copertura riserva di legge.

Qui la Corte Costituzionale è stata più blanda: qui ha chiuso che è sufficiente che la legge indichi come dire il principio, i criteri direttivi e che possa essere anche sub-primaria (es. regolamento) a stabilire i singoli elementi analitici; cioè il parlamento deve dare indicazione di una aliquota massima e una minima, regole generali base imponibile ecc.

Facendo accenno ad un altro articolo della costituzione, dove troviamo la riserva di legge, vediamo l'art. 25 cost. che riguarda il diritto penale: pensiamo alle sanzioni penali ecc.

Anche il diritto penale è una materia coperta da riserva di legge (assoluta, totale). Nessuna parte della disciplina penale può essere stabilita se non in base alla legge.

Questo riguarda anche le norme sanzionatorie.

Tornando all'articolo 23 i problemi da porsi sono essenzialmente tre:

- nozione di legge; - nozione di base; - nozione di "prestazione imposta"

→ Cosa si intende per legge? Perché si dice "se non in base alla legge"?

Per "*legge in generale*" abbiamo detto che il decreto del ministro delle finanze non si può riferire legge in caso di atto normativo poiché, nella gerarchia delle fonti, ha carattere secondario.

Abbiamo già detto che un decreto di un qualsiasi ministro non è un atto normativo di rango primario, ma sub-primario.

• La "legge" soddisfa la "riserva di legge"?

Sicuramente la legge parlamentare soddisfa la riserva; E' chiaro, è l'organo deputato all'esercizio della *potestà normativa* (art. 71-75Cost).

Il termine "legge" è assunto nell'art. 23 Cost. per indicare non soltanto la legge statale ordinaria, ma anche gli **atti normativi aventi forza di legge**, e cioè i **decreti legge** e i **decreti legislativi** (anche le leggi regionali soddisfano il precetto di questo articolo) che, quindi, sono parificati alla legge ordinaria.

In molti si sono chiesti se un atto normativo proveniente da un ordinamento giuridico che non è quello italiano ma è quello **comunitario** (UE) possa soddisfare ugualmente la riserva di legge.

Perché bisogna porsi questo problema? Bisogna porsi perché quando l'art. 23 pone la riserva di legge, la pone riferendosi soltanto indicando la legge italiana.

Nel momento stesso in cui stiamo parlando di atti normativi, ma che provengono dall'Ue, es. *i regolamenti comunitari nell'ambito dell'UE*, vediamo che i regolamenti europei sono tipo la nostra legge, ma non sono ovviamente legge italiana ma una fonte dell'UE che è distinta dalla fonte normativa italiana.

- Una volta che un regolamento (UE) è stato emanato, è soddisfatta la riserva di legge?

Tale "riserva" non impedisce che in materia tributaria possano esservi fonti dell'UE.

Il problema della riserva di legge con le norme europee si manifesta quando ci riferiamo a fonti dell'UE connotate da "diretta applicabilità" e da "effetti diretti".

In tema di regolamenti dell'UE che prevedono tributi e che sono direttamente applicabili, dobbiamo ricordare che l'Italia ha operato una limitazione alla propria sovranità (a favore di quello europeo) che è pienamente legittimata dall'art. 11 Cost. Questo comporta a una deroga alle norme costituzionali sia in materia di **potestà legislativa** e sia in materia di **riserva di legge**.

Questi regolamenti sono, quindi, **direttamente applicabili** e validi in Italia, cioè non serve una legge italiana per renderlo efficace in Italia.

Quindi, la *Corte Costituzionale* ha risolto in senso positivo dicendo che **per i regolamenti europei vale la riserva di legge pienamente** perché la Cost. italiana, all'art.11, ha riconosciuto che la potestà

legislativa italiana è limitata all'ordinamento europeo, cioè l'Italia ha riconosciuto la **superiorità** dell'ordinamento europeo.

I regolamenti comunitari operano in un proprio ambito, perché “*appartengono all'ordinamento proprio della Comunità: il diritto di questa e il diritto interno dei singoli Stati membri possono configurarsi come sistemi giuridici autonomi e distinti, ancorché coordinati secondo la ripartizione di competenze stabilita e garantita dal Trattato*”.

In pratica, la riserva di legge dell'art.23Cost. non è direttamente applicabile alle norme *comunitarie* e, quindi, le **fonti dell'UE non** si pongono in contrasto con la riserva di legge.

Ovviamente, non dobbiamo confonderci con i regolamenti nazionali (cioè *GOVERNATIVI*).

Riprendendo l'art.23Cost, abbiamo detto che vi è una riserva di legge che contiene il principio classico delle democrazie liberali “*no taxation without representation*”.

Ma cosa significa ? Concetto di **prestazione patrimoniale imposta**: sicuramente **tutti i tributi** (imposte, tasse, monopoli ecc.) sono da considerarsi come prestazioni patrimoniali imposte, perché si risolve con una prestazione di tipo patrimoniale e poi è IMPOSTA, coattiva. Atto di autoritatività. Le sanzioni ricadono in questo articolo.

Art. 53 Cost.: principio **capacità contributiva** che riguarda **solo** le **imposte** e non tutti i tributi.

Art. 23 Cost. non concerne solo i tributi, ma tutte le prestazioni personali e patrimoniali imposte e va a comprendere sia le prestazioni imposte in *senso formale* (imposte con un atto autoritativo, cui effetti sono indipendenti dalla volontà del soggetto passivo), sia le imposizioni in *senso sostanziale* (prestazioni di natura non tributaria, aventi funzione di corrispettivo, quando appare prevalente l'elemento dell'imposizione).

La riserva di legge non riguarda tutte le norme tributarie, ma soltanto quelle di diritto sostanziale. Oggetto di riserva di legge sono solo le norme impositrici (norme riguardanti i soggetti passivi, il presupposto, base imponibile, aliquota) e non le norme c.d. *formali* (procedimentali e processuali).

NB: Le riserve di legge sono **assolute**, se la disciplina di una determinata materia è rimessa in modo esclusivo alla legge; sono invece **relative**, se la legge può limitarsi a disciplinare le linee fondamentali della materia, rimettendone il completamento a norme di rango inferiore, ovvero:

riprendendo l'art. 23 Cost. vediamo che è richiesta soltanto una “base legislativa”; non è necessario che la prestazione imposta sia regolata interamente dalla legge, ma la legge deve avere un contenuto minimo, altrimenti la riserva non è rispettata.

Se il legislatore vuole introdurre una nuova specie di illecito fiscale e lo vuole sanzionare, il legislatore può introdurre questa disposizione (sanzione amministrativa) solo con una legge, per soddisfare la riserva di legge.

Come afferma la Corte Costituzionale, **la riserva di legge relativa** riguarda quelle che sono le **norme sostanziali**, in particolare riguarda le norme impositrici, cioè quelle che individuano: 1. il *presupposto dell'imposta*, cioè qual è il fatto da tassare. È altresì norma impositrice quella che individua 2. i *soggetti passivi* (cioè quelli che devono pagare, che magari escludono alcune categorie di soggetti) e 3. *la base imponibile* e *la aliquota*. Però, è rispettato art. 23 anche quando la legge non indica la base imponibile o l'aliquota, o le misure massime o minime dell'aliquota, ma fissa i criteri e limiti idonei a delimitare ed orientare le scelte fatte con fonti regolamentari.

Quindi è da considerarsi “imposta” nei casi in cui l'obbligazione costituisca corrispettivo di un servizio pubblico, che soddisfi un bisogno essenziale, e sia reso in regime di monopolio. La Corte considera, cioè, tutti i casi in cui vi siano dei profili autoritativi nella disciplina delle contrapposte prestazioni e quando il corrispettivo è fissato unilateralmente ed al privato è rimessa solo la libertà (formale) di richiedere o non richiedere la prestazione. Pensiamo alle tariffe di acqua, gas, rifiuti, energia e i corrispettivi dei servizi pubblici essenziali.

Tolta la riserva di legge, che è alla base, le altre fonti del diritto tributario sono le classiche fonti di ogni diritto. Anche nella materia tributaria la gerarchia è:

1. **Costituzione** → Gli articoli importanti nella legge tributaria sono:
art. **53** (dovere a concorrere alle spese pubbliche), art. **23** (prestazione patrimoniale imposta), art. **3** (principio di uguaglianza), art. **75** (vieta il referendum popolare in materia tributaria – no abrogazione), art. **97** (non soltanto materia tributaria ma anche il **buon andamento** della PA, in termini di efficienza, efficacia, ... ci interessa perché il fisco è PA).
NB: Se questo art. 97 fosse rispettato non ci sarebbero così tante frodi fiscali (Siamo al top della classifica dei paesi più corrotti)
2. **Legge ordinaria** → del Parlamento, art. **71-74**: sono molte le leggi tributarie emanate dal Parlamento con legge ordinaria, ma non è così frequente l'uso dell'ordinaria, perché la materia tributaria è molto complessa e tecnica, per questo non si serve tanto della legge ordinaria ma di decreti legge e legislativi (art. 76-77-78 cost)
 - a. **Decreti legge** → (atto del Governo) molto frequenti in materia tributaria; questi però dovrebbero essere utilizzati per **casi straordinari di necessità ed urgenza** (art. 78), altrimenti la legge è incostituzionale.

La funzione legislativa spetta al Parlamento, ma il Governo può emanare decreti con forza di legge, ossia decreti legge e decreti legislativi.

I decreti legge sono **provvedimenti provvisori con forza di legge**.

Fino al 1996 erano molto usati i decreti legge perché era uno strumento più veloce che evitava lunghe procedure parlamentari; solamente che spesso il decreto legge non era convertito e decadeva e, quindi, la Corte Costituzionale ha censurato tale prassi.

Art. 4 Statuto → *“Non si può disporre con decreto legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di contribuenti”.*

Dal 2000, lo *“Statuto dei diritti del contribuente”*, vieta l'uso di decreti legge per introdurre nuove imposte, perché non vi è nessuna urgenza di introdurre un'imposta da un giorno all'altro (incoerente). Un'altra caratteristica del decreto legge è di entrare in vigore il giorno stesso in cui entra in gazzetta e di avere una efficacia che non va oltre i 60gg, quindi se non viene convertito in legge dopo i 60gg questo decade (*perdono efficacia ex tunc*); ma il legislatore può disciplinare retroattivamente i rapporti giuridici sorti da decreti legge non convertiti (art. 77Cost.).

Se non vi è tutta questa urgenza perché convertire il decreto in legge? In questo senso si è abusato molto, in materia tributaria, dei decreti legge.

→ *Quando dovrebbe essere **utilizzato** questo strumento?* Ad esempio in **materia di IVA**; facciamo finta che si voglia introdurre una IVA maggiore; ma come si fa ad aumentarla per aver più entrate? Con un decreto legge! Se si istituisce o si aumenta un tributo sui consumi (come l'IVA), è necessario un provvedimento rapido, non preannunciato, per evitare fenomeni di “accaparramento” dei generi colpiti, cioè se uno sapesse che tra 15gg aumenta IVA, un soggetto si comprerebbe tutto ora che l'IVA è più bassa!

Questo anche in caso di introduzione di norme anti-elusione.

- b. **Decreti legislativi** → è sempre un atto normativo del **Governo**.

Il Parlamento può delegare (con **legge delega**) al Governo l'esercizio della funzione legislativa con “determinazione dei principi e criteri direttivi e soltanto per un tempo limitato e per oggetti definiti” (art.77Cost.), entro cui il Governo emanerà la disciplina. Il legislatore ricorre spesso al meccanismo della delega.