

DIRITTO TRIBUTARIO PARTE I

CAPITOLO I: INTRODUZIONE

Il diritto tributario costituisce una disciplina orizzontale, nel senso che si rivolge a rapporti e situazioni per lo più già disciplinati altrove. Può essere definito come *“quel ramo de diritto amministrativo che espone i principi e le norme relativi all'imposizione e alla riscossione dei tributi e analizza i seguenti rapporti giuridici tra enti pubblici e cittadini”*. La legge con la quale è esercitata la potestà tributaria determina il sorgere di rapporti giuridici di indole amministrativa tra lo Stato e un altro ente pubblico titolare di diritto al tributo da un lato e i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria dall'altro.

Pillole di diritto amministrativo:

La ragione d'essere dell'amministrazione pubblica è la cura e tutela di un interesse pubblico. Il procedimento amministrativo è definito come il modo tipico di esplicazione dell'attività svolta dalla PA in un'ottica di civilizzazione dei rapporti tra pubbliche amministrazioni e cittadini. Queste agiscono mediante sequenze ordinate di atti che conducono a un determinato risultato. Perciò, il procedimento in quanto tale diviene la forma della funzione amministrativa. L'amministrazione manifesta verso l'esterno il risultato a cui è pervenuto nel procedimento tramite il provvedimento amministrativo.

Esecutività del provvedimento: consiste nell'idoneità del provvedimento ad esplicare efficacia giuridica a prescindere dalla sua legittimità.

Esecutorietà del provvedimento: attuare esso in modo coercitivo.

Sotto un primo profilo, quasi sempre alla base della fattispecie imponibile vi è una fattispecie di diritto privato (contratto, donazione..) assunta quale fattispecie che produce il risultato dell'applicazione del tributo: da qui la qualificazione della norma tributaria quale norma di secondo grado, che si limita cioè ad assumere atti o fatti eventualmente già qualificati in altri settori dell'ordinamento.

Inoltre il diritto tributario ha punti di contatto con altre branche, quali:

- diritto costituzionale
- diritto europeo: vi sono i tributi “armonizzati”, la cui disciplina è di origine europea e alla quale deve informarsi la disciplina nazionale. Vi sono tributi “ non armonizzati”, dove l'imposizione diretta, pur rientrando nella competenza nazionale, deve rispettare vincoli di discriminazioni, restrizioni...
- diritto internazionale
- diritto penale
- diritto sanzionatorio tributario amministrativo
- diritto processuale civile

→Diritto finanziario: va premesso che lo Stato, come altri enti pubblici, hanno bisogno di mezzi finanziari per poter operare. Questi mezzi derivano da una duplice fonte: dall'attività **iure gestionis**, lo Stato da un lato ha un patrimonio che amministra e dal quale ricava introiti, dall'altro gestisce attività economiche in regime privatistico (partecipazioni in società); dall'attività **iure imperii**, lo Stato acquisisce ricchezza dei tributi dei cittadini.

Ebbene, al diritto finanziario sono ricondotte le norme che riguardano la raccolta, la gestione e l'erogazione di mezzi monetari che occorrono per il funzionamento dello Stato. Al suo interno si distinguono due ambiti:

- contabilità di Stato: riguarda l'amministrazione del patrimonio
- diritto tributario: che disciplina quell'attività dello Stato diretta a procurarsi i mezzi finanziari per le proprie finalità (fase acquisitiva dei mezzi finanziari). Inoltre esso può avere finalità di redistribuzione della ricchezza, finalità promozionali o disincentivanti.

CAPITOLO II: PRESTAZIONI IMPOSTE, TRIBUTI E RISERVA DI LEGGE

Riferimenti al tributo in ambito costituzionale

Art. 23 Costituzione : “Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.”

L'articolo 23 stabilisce una specifica **riserva di legge** (per stabilire qualcosa ci deve essere una legge dello Stato) in merito all'imposizione di prestazioni personali o patrimoniali nei confronti del cittadino. Ciò al fine di evitare che ad egli possa essere arbitrariamente imposto un obbligo di *fare* o di *dare* qualcosa senza che l'entità ed il contenuto della prestazione sia desumibile dai criteri stabiliti dalla legge.

Tra le prestazioni personali rientrano il dovere di prestare *testimonianza* e quello di *difesa* dello Stato.

Il concetto di prestazione patrimoniale viene inteso in senso lato, cioè come tributo a prescindere dal fatto che si tratti di tassa, imposta o contributo ogni volta che si realizza un'imposizione fiscale a carico dei singoli.

Art. 75 Costituzione vieta il referendum per leggi tributarie.

Riferimenti al tributo in ambito sub costituzionale

In primo luogo, il decreto legislativo contenente la disciplina del contenzioso tributario, attribuisce alla giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie le controversie aventi ad oggetti i “tributi di ogni genere e specie comunque denominati”. Essa inoltre rileva sotto il profilo della possibile esclusione da IVA dei prelievi di natura tributaria.

In secondo luogo, si pensi alla disciplina che caratterizza l'obbligazione tributaria. Il Fisco è un settore e attività dello Stato che si occupa dell'imposizione e della riscossione delle tasse.

In terzo luogo, la presenza di un tributo può determinare l'inapplicabilità di alcuni principi o regole altrimenti previste.

Infine un riferimento ai tributi può essere contenuto in disposizioni di leggi o altri atti normativi, in trattati internazionali o in contratti.

Le entrate dello Stato e i tributi

Il nostro ordinamento non contiene alcuna definizione di tributo. Al fine di delinearne una definizione, muoviamo una classificazione delle entrate dello Stato.

I mezzi finanziari necessari allo Stato per operare derivano:

- indebitamento
- da entrate di diritto privato, in cui lo Stato gestisce il proprio patrimonio e partecipa al capitale di soggetti con attività economiche o possiede immobili
- da entrate di diritto pubblico, cioè lo Stato usa il suo potere autoritativo per procurarsi le entrate: prelievi di carattere coattivo (obbligati).

Questi ultimi possono avere (1,2,3,4) o meno (5,6) carattere tributario. Essi sono:

- 1) Prestazioni patrimoniali coattive a carattere sanzionatorio (multe)
- 2) Prestiti forzosi: forme di finanziamento imposte dallo Stato
- 3) Prestazioni c.d. parafiscali: contributi previdenziali e assistenziali
- 4) Espropriazioni per pubblica utilità: dove la natura di entrata viene collegata al maggior valore del bene espropriato rispetto all'indennizzo riconosciuto al proprietario del bene
- 5) Entrate coattive di natura non tributaria

6) I tributi definibili come obbligazioni, aventi ad oggetto una prestazione di natura di regola pecuniaria, al verificarsi di un determinato presupposto di fatto che di regola non ha natura di illecito.

Questa definizione può essere definita per differenza, in modo residuale, mentre la Corte Costituzionale ha invece delineato una definizione in positivo di tributo (VS coattività precedente), affermando che i caratteri per considerare come tributari alcuni prelievi consistono:

1) nella doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti

2) nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione a un presupposto economicamente rilevante

→ connotato finalistico del tributo, cioè deve essere comunque finalizzato a un fine economico della spesa pubblica

Esistono quindi tributi che hanno finalità extrafiscali per indirizzare certi comportamenti o anche tributi di scopo.

Prestazioni patrimoniali imposte e tributi

Torniamo all'art 23 C. e delineiamo una definizione più approfondita delle prestazioni patrimoniali imposte. La Corte costituzionale ha sottolineato come il carattere essenziale delle ppi risieda nella loro coattività, nel senso di essere istituite da un atto di autorità a carico di un soggetto senza che la volontà di questo vi abbia concorso.

Si tratta di "imposizioni in senso formale", nelle quali rientrano alcune entrate di diritto pubblico, i prelievi forzosi, le prestazioni "parafiscali".

Inoltre la giurisprudenza costituzionale ha ricondotto alla nozione di ppi anche le "impostazioni in senso sostanziale", cioè obbligazioni assunte contrattualmente in cui il corrispettivo è fissato unilateralmente e al privato è rimessa solo la libertà di richiedere la prestazione o rinunziarvi.

Dal concetto di ppi risulta evidente la riconducibilità al concetto di tributo, esso deriva da un atto di autorità e determina un sacrificio di natura patrimoniale in capo al contribuente. Esso si distingue dalle altre tipologie di ppi per non avere funzione sanzionatoria o risarcitoria, per non inserirsi mai in un assetto negoziale e per essere il destinatario sempre lo Stato od altro ente pubblico, i quali per tale via acquisiscono i mezzi finanziari per operare. Tuttavia, non può escludersi che il destinatario del tributo sia anche un soggetto privato, come accade per il canone delle RAI.

La classificazione dei tributi: imposte, tasse, contributi e monopoli fiscali

A) Imposte e tasse

Bisogna distinguere entrate destinate a finanziare servizi divisibili o indivisibili.

I servizi divisibili sono quei servizi fruibili da un singolo soggetto su base individuale in un assetto commutativo (i trasporti), al cui onere derivante dalla loro erogazione lo Stato farebbe fronte imponendo il pagamento delle *tasse*.

I servizi indivisibili sono quei servizi destinati in modo indifferenziato ai soggetti appartenenti alla collettività (difesa nazionale), al cui onere derivante dalla loro erogazione lo Stato farebbe fronte imponendo il pagamento delle *imposte*. (RAI)

Inoltre bisogna distinguere il c.d presupposto di fatto:

Caratteristica dell'imposta è di essere dovuta dal soggetto passivo al verificarsi di un determinato presupposto ad esso riferibile che non presenta alcuna specifica relazione con una determinata attività dell'ente pubblico resa nei confronti dell'obbligato (ad es possiedo reddito o patrimonio e scatta l'imposta).

In considerazione di tale natura acausale all'imposta viene collegata la funzione di solidarietà, poiché il contribuente viene chiamato a partecipare alla spesa pubblica sulla base di indici di riparto espressivi di forza economica. Dalla funzione di solidarietà deriva il "principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria", nel senso che l'amministrazione finanziaria esige l'imposta se dovuta in base alla legge.

Classificazione delle imposte:

- dirette: colpiscono manifestazioni dirette di capacità contributiva (reddito, patrimonio) e sono prelevate direttamente sull'entità economica che costituisce la base imponibile. (IRPEF, IRES, IMU)
- indirette: colpiscono manifestazioni indirette di capacità contributiva. (IVA) → colpiscono la ricchezza quando viene consumata o prodotta.
- personali o soggettive: tengono conto delle condizioni sociali e familiari del contribuente
- impersonali o oggettive: si riferiscono all'indice di capacità contributiva
- istantanee: il presupposto si verifica in un solo atto
- periodiche: il presupposto viene misurato in relazione ad un periodo di imposta
- addizionali: inasprimento di un'imposta esistente con un'aliquota aggiuntiva percentuale sull'ammontare dell'imposta
- sovrainposte: un tributo di tipo autonomo che viene sovrapposto alla base imponibile di un'altra imposta facente capo ad un altro soggetto attivo.

Presupposto della tassa è lo svolgimento nei confronti di un determinato soggetto, che lo richiede, di un'attività pubblica (raccolta dei rifiuti) consistente nell'emanazione di un determinato atto o provvedimento amministrativo oppure di un servizio pubblico. Essa trova la sua fonte nella legge ed è riconducibile non al principio della solidarietà ma del beneficio (pago e sfrutto il servizio).

Quindi gli elementi costitutivi della tassa sono:

- 1) la circostanza che essa è provocata dalla domanda o dal comportamento del soggetto volta a ottenere un determinato servizio
- 2) lo scambio di utilità che si realizza, cioè il soggetto destinatario riceve normalmente un beneficio individuale dall'espletamento di una determinata attività o servizio. Più in particolare si correla alla mera possibilità in astratto di fruire di quel servizio messo a disposizione di tutta la collettività, mentre la giurisprudenza tende ad escludere la debenza del tributo laddove il soggetto non sia neanche astrattamente in grado di fruire di quel determinato servizio (vedi TARSU, tassa sui rifiuti → è dovuta laddove anche l'abitazione non sia utilizzata, ma potenzialmente in grado essere utilizzata).

La tutela del contribuente può investire sull'ammontare della tassa, che non dovrà essere superiore al costo del servizio reso, oppure al suo valore equivalente. In presenza di un ammontare superiore al costo, saremo in presenza per la parte eccedente di un'imposta.

B) Contributi

Esso si ricollega, come per la tassa, allo svolgimento da parte dell'ente pubblico di una determinata attività, tuttavia svolta nei confronti di una determinata collettività qualificata (urbanizzazione qualificata) e tenendo conto, come per l'imposta, della capacità contributiva connessa all'incremento di ricchezza derivatone per ciascun contribuente → corretta ripartizione dell'onere economico

C) Monopoli fiscali

La loro caratteristica è quella di consentire allo Stato, per effetto della riserva monopolistica, di fissare il prezzo del bene o del servizio in misura superiore rispetto a quello che sarebbe stato fissato in condizioni di libera concorrenza, così traducendosi in sostanza in una entrata per lo Stato. (sigarette)

Riserva di legge, principio di legalità ed elementi del tributo

Il principio della riserva di legge si accompagna al passaggio dagli Stati assoluti agli Stati di diritto, collocandosi nell'ottica del c.d "diritto all'autoimposizione", inteso come necessità del consenso dei soggetti passivi del tributo, all'imposizione e alla riscossione delle entrate tributarie pretese dal monarca e dall'esecutivo (no taxation without representation). E' uno strumento per limitare il potere del sovrano e dell'esecutivo e per tutelare la proprietà e la libertà dei cittadini di fronte all'imposizione di prestazioni patrimoniali derivanti dall'arbitrio del sovrano.

Si attua dunque un rafforzamento del principio di legalità, che richiede che la legge sia la fonte dei poteri dell'esecutivo e che contenga la disciplina oggetto di riserva.

Art. 23 Cost: "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge."

Questo articolo contiene una riserva di legge di tipo relativo, nel senso che la materia non deve essere disciplinata solo dalla legge. Ciò si deduce da un duplice argomento:

- letterale: "in base" e non in forza
- sistematico: anche gli enti locali, regionali hanno potere impositivo

Riguardo alle norme sostanziali e impositrici, la Corte Costituzionale ritiene che debbano essere fissati con legge:

- 1) il presupposto del tributo, inteso come atto o fatto al cui verificarsi è dovuto il tributo
- 2) i soggetti passivi, intesi come coloro cui detto atto o fatto è riferibile. Si tratta di soggetti in senso ampio, cioè i titolari dell'indice di capacità contributiva, il sostituto d'imposta (colui che in luogo di altri paga il tributo), il responsabile d'imposta (colui coinvolto a titolo di responsabilità passiva dipendente nel pagamento del tributo)...
- 3) la base imponibile del tributo, attinente alle regole di misurazione della capacità contributiva e l'aliquota massima.

Si ritiene che la riserva non investa la determinazione dell'aliquota minima.

CAPITOLO III: IL PRINCIPIO DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA

Art 53 Cost. *“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”*.
E' una norma rivolta al legislatore e al contribuente.

Al legislatore poiché sancisce la funzione solidaristica del concorso alle spese pubbliche e perciò fornisce fondamento costituzionale alla potestà impositiva.

Al contribuente nel senso che “sono tenuti” si riferisce alla doverosità del concorso necessaria per la sopravvivenza dello Stato, in un'ottica di rapporto tra contribuenti (si paga quel che si può) e non solo in un'ottica Stato- contribuente.

All'indomani della Costituzione sono state realizzate tesi svalutative di questo articolo ma la Corte Costituzionale ha riconosciuto a questa norma un valore precettivo [*norme precettive: immediatamente applicabili VS norme programmatiche: che necessitano di ulteriore intermediazione legislativa*].

Ambito di applicazione

Ambito di applicazione del principio: la CC ha stabilito che esso riguardi solo le imposte, in quanto relative a *“prestazioni di servizi il cui costo non si può determinare divisibilmente”* (servizi indivisibili). Per le tasse, qualificabili come prestazioni divisibili per via del collegamento tra somma pagata e spesa dello Stato, l'art 53 non troverebbe partecipazione. Ciononostante ove si tratti di servizi essenziali (quali sanità o istruzione) il legislatore non può imporre una tassa a carico di soggetti che non siano, per le condizioni economiche, in grado di sostenerle, quindi queste prestazioni dovresti riceverle a prescindere dalla tua capacità contrib.

Il principio di c.c deve porre attenzione alla *teoria del beneficio*, una teoria che viene richiamata nell'ottica del federalismo fiscale, per indicare la possibilità che si crei un rapporto più stretto tra i tributi richiesti a carico di una collettività e le attività che questi enti esplicano a favore di questa collettività, sino ad arrivare all'imposta di scopo, dove il prelievo è richiesto per la realizzazione di un'opera la cui utilità ridonda sui soggetti obbligati al pagamento. In tal modo sussiste il principio secondo cui la spesa di ogni ente pubblico deve essere finanziata da risorse proprie rappresenta un incentivo a una condotta responsabile nell'uso del denaro pubblico e a un impiego più efficiente delle risorse che costituisce lo stimolo a contenere la spesa pubblica. Inoltre questa teoria viene richiamata anche in relazione alla giustificazione delle tasse dei soggetti non residenti (es tassa di soggiorno più alta delle Regione Sardegna).

Interesse fiscale: è un interesse di natura generale volto alla riscossione dei tributi che è condizione di vita per la comunità, perché rende possibile il regolare funzionamento dei servizi statali. Esso evoca una speciale considerazione dell'interesse del Fisco, sia nella fase dell'imposizione che dell'attuazione del tributo.

Imposizione: si deve escludere che l'int fiscale dia vita a regole che influenzino il quantum del tributo.

Attuazione: l'interesse fiscale non trova alcuna legittimazione nel principio di capacità contributiva e deve tenere conto della necessità di garantire un adeguato diritto di difesa del contribuente.

Quindi cos'è la capacità contributiva?

Indice di c.c deve essere un fatto che esprima forza economica. Tuttavia esiste un “minimo vitale”, cioè non può formare oggetto di prelievo tributario quel minimo di capacità economica necessario a soddisfare le esigenze primarie dell'individuo.

In riferimento alla c.c. quale limite impositivo, sussistono due tesi che identificano un limite assoluto e un limite relativo.

- limite assoluto: sono espressivi di capacità contributiva i fatti o situazioni che consentono di presumere in

capo al contribuente una ricchezza rappresentata da: reddito, patrimonio o consumi. L'art.53 viene visto alla luce dell'art.2, come un *dovere di concorso alle spese pubbliche*. La capacità contributiva si definisce come titolarità di situazioni giuridiche soggettive a contenuto patrimoniale, scambiabili sul mercato (trasformabili in denaro), che consentono di estinguere l'obbligazione tributaria. Quindi, il presupposto deve contenere in sé i mezzi per far fronte al pagamento del tributo.

Art 53 e diritto di proprietà: L'art.53 non può comprimere il diritto di proprietà dell'individuo, ma costituisce un limite al legislatore per tutelare tale diritto di proprietà. Esiste, quindi, un limite massimo all'imposizione tributaria.

*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.*

Art.2: La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.

Art 3: Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali.

È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.

- limite relativo: l'art.53 viene visto alla luce dell'art.3, nell'ottica distributiva.

Sono espressivi di capacità contributiva quei fatti in grado di modificare la posizione del consociato all'interno dell'ordinamento e possono essere soggetti passivi coloro che esprimono una capacità differenziata economicamente valutabile. Le situazioni di squilibrio tra i vari consociati possono anche derivare dal fatto che un soggetto abbia determinati poteri, titolarità di diritti, capacità, non per forza scambiabili sul mercato. L'art 53 si limita ad imporre criteri distributivi equi e ragionevoli, compresi fatti non patrimoniali, purché naturalmente rilevabili e misurabili in denaro.

Art 53 e diritto di proprietà: Le proprietà devono essere valutate alla luce dell'eguaglianza sostanziale: chi ha più proprietà deve partecipare in misura maggiore alle spese pubbliche. Il limite è rappresentato dalla ragionevolezza dell'imposizione.

Il collegamento con altri principi costituzionali.

L'art. 53 Cost. non può essere isolatamente considerato, dovendo essere esaminato alla luce dell'intero sistema costituzionale.

→ art.2 Cost.: tale norma pone in rilievo il criterio solidaristico del principio di capacità contributiva, dove il dovere tributario diviene espressione dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale al cui adempimento è volta la suddetta previsione costituzionale, emergendone così una disposizione finalizzata:

- alla ripartizione dell'onere dei servizi pubblici tra tutti i contribuenti,
- al finanziamento di quelle prestazioni sociali indirizzate non alla generalità, bensì a una cerchia ristretta di soggetti.

→ Art.3 Cost. sancisce il principio di eguaglianza, distinto in eguaglianza

- formale: vuole che non siano ammesse discriminazioni in base a sesso, razza, lingua, religione, opinioni politiche, condizioni sociali e personali.

- sostanziale: è compito dello Stato rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che impediscono il pieno sviluppo della persona umana.

L'art. 53 Cost. declina l'uno e l'altro.

- formale: esso impone di trattare in modo uguale situazioni uguali e in modo disuguale situazioni diverse, dovendosi prevedere trattamenti fiscali differenziati per ricchezze diverse.
- sostanziale: lo Stato può utilizzare la leva fiscale per cercare di promuovere e migliorare la situazione dei propri consociati anche dal punto di vista economico, in un'ottica definibile di giustizia redistributiva.

Va evidenziato il collegamento con tutte le altre disposizioni costituzionali suscettibili di legittimare interventi promozionali in favore di determinate situazioni per mezzo delle *agevolazioni fiscali* e di consentire l'utilizzo del tributo per *finalità c.d. extrafiscali*.

In particolare, la legittimità costituzionale di trattamenti agevolativi, che è di deroga al principio di eguaglianza può trovare razionale e congrua giustificazione in altri principi presenti nell'ordinamento cui l'agevolazione o il sistema di agevolazione si ispiri in un'ottica promozionale. (si pensi a valori come famiglia, risparmio...)

L'uso extrafiscale del tributo si collega anche all'istituzione di tributi con finalità disincentivanti, nel senso di attenuare od inasprire l'imposizione in modo da condizionare scelte dei produttori o dei consumatori-contribuenti. (si pensi a tributi ambientale o alla fiscalità nutrizionale...).

I destinatari del principio di capacità contributiva

L'art 53 contiene il pronome "tutti". Questo termine evidenzia il principio di universalità del tributo che deve colpire, al verificarsi dei presupposti, tutti i soggetti indipendentemente dalla loro cittadinanza.

Questo significa che il singolo ha un collegamento con il territorio dello Stato, di natura:

- personale (residenza, domicilio)
- reale (localizzazione del reddito o del cespite)

che è tale da giustificare il suo dovere di solidarietà *ex art.2 Cost.*, indipendentemente dalla sua cittadinanza, la quale potrebbe anche non manifestare più alcun reale collegamento con il territorio dello Stato. Il termine concorrere è da collegarsi al *tutti* perché esprime il concetto che ciascuno deve contribuire, ma deve farlo insieme agli altri alle spese pubbliche.

I requisiti del principio di capacità contributiva

La capacità contributiva deve riguardare il singolo contribuente. Il legislatore può tuttavia ampliare la sfera dei soggetti passivi ed imporre il prelievo anche a persone diverse da coloro cui è riferibile l'indice di forza economica; occorre tuttavia che il soggetto cui tale dovere viene esteso abbia la sicura possibilità di far ricadere il pagamento sulla persona che realizza il fatto (avvocato) che manifesta la capacità contributiva. (ad esempio avvocato che emette una parcella a tizio, tizio deve pagare il 20% al fisco e 80% a avvocato, se tizio non paga 20% il fisco li chiede all'avvocato). Nel caso della sostituzione di imposta, il meccanismo che si applica è quello dell'obbligo di rivalsa (dal sostituto d'imposta al sostituito= avvocato), che si applica tipicamente attraverso la ritenuta della fonte.

Per quanto riguarda la possibilità che un soggetto si accoli volontariamente le imposte di un altro soggetto, si è in presenza di un patto finalizzato a trasferire il tributo medesimo ad un soggetto estraneo al presupposto.

→ Art 8 dello Statuto dei diritti del contribuente prevede che sia ammesso l'accollo, purché non si liberi dalla prestazione l'originario debitore (accollo cumulativo). La giurisprudenza afferma al non applicabilità dell'art 53 laddove il tributo venga pagato dal titolare effettivo del reddito e solo successivamente formi oggetto di traslazione.

Il requisito di effettività della capacità contributiva

Dall'art 53 si evince che la ricchezza cui viene commisurato il prelievo deve essere effettiva, non può essere considerata sufficiente la capacità meramente fittizia o apparente.

La commisurazione dell'imposta avviene su un valore lordo, senza cioè considerare i costi e le passività.

Per quanto riguarda gli oneri deducibili (fatture mediche) e le detrazioni di imposta (una volta che è calcolata l'imposta), secondo la Corte si tratterebbe di una sorta di "concessione" che lo Stato può o meno accordare a seconda della situazione eco-fin del bilancio dello Stato. → tu metti le tue detrazioni ma se il bilancio dello Stato non lo permette non ti fanno togliere le detrazioni = concessioni dello Stato.

Altro profilo relativo al requisito dell'effettività attiene alle presunzioni.

//Presunzioni: in base a determinati indici vedono il tuo patrimonio e ti tassano//

La Corte ha affermato l'incostituzionalità delle presunzioni assolute (che non ammettono la prova contraria) in ordine all'esistenza del presupposto, ma ha affermato l'ammissibilità delle presunzioni relative (ammettono la prova contraria), ma solo se fondate su un'illusione ragionevole e conforme alle regole della comune esperienza; deve trattarsi di fatti che il contribuente possa ragionevolmente provare e non di prove impossibili (*probatio diabolica*).

Un altro problema si pone in relazione ai metodi di accertamento induttivi, metodi di determinazione della base imponibile basati sull'utilizzo di presunzioni prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza.

Questi accertamenti si applicano solo in caso di particolare gravità (ad esempio: non presentare la dichiarazione dei redditi).

Gli studi di settore sono una raccolta di dati che non determina una determinazione del reddito, ma un mezzo di accertamento avente il valore di presunzione semplice/ relativa.

Il principio di progressività

L'art.53 co.2 Cost, dispone che il "sistema tributario è informato a criteri di progressività". Un'imposta si definisce progressiva quando il suo ammontare aumenta in modo più che proporzionale al crescere dell'imponibile. La progressività può essere assicurata intervenendo sia sull'aliquota che sulla base imponibile. Questo principio indica la funzione redistributiva (prende soldi da chi ne ha di più e li dà a chi ne ha di meno) e definisce un'ulteriore declinazione della funzione solidaristica e del principio di uguaglianza. Essa non concerne i singoli tributi in quanto è l'impianto generale a essere progressivo, potendo convivere nell'ordinamento imposte progressive, proporzionali e regressive.

Flat Tax: tassa piatta, tutti pagano x VS aliquota progressiva all'aumentare del reddito.

CAPITOLO IV: L'EFFICACIA NEL TEMPO DELLE NORME TRIBUTARIE

Un aspetto importante riguarda i limiti alla retroattività di un tributo, inteso come possibilità di assumere a presupposto di imposta un fatto espressivo di capacità contributiva manifestatosi in periodi di imposta antecedenti quello dell'introduzione della norma.

L'art. 11 delle Preleggi fissa il principio di irretroattività delle leggi, si tratta però di una legge ordinaria, destinata a trovare applicazione per le norme di rango inferiore e destinata a funzionare come "criterio interpretativo" per le norme di pari rango.

Nella Cost. è previsto l'art. 25 che vieta espressamente la retroattività in materia penale, in materia tributaria non è previsto niente.

Tuttavia la Corte valorizza due argomenti per risolvere il problema dell'irretroattività:

- in primo luogo bisogna stabilire il criterio generale del tempo trascorso, nonostante sia un argomento connotato da grande elasticità
- in secondo luogo bisogna considerare la "prevedibilità", cioè quanto un contribuente può ragionevolmente prevedere l'introduzione di una tassazione.

In altri ordinamenti, la retroattività è valutata sotto il profilo della tutela dell'affidamento del cittadino nella certezza di diritto, principio che trova riferimento sia nel diritto europeo sia nella giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo.

Alla base **dell'art.3 dello Statuto dei diritti del contribuente** vi è il principio dell'affidamento (se c'è una norma o un'interpretazione di essa nell'ordinamento, essa non può essere cambiata repentinamente perché la gente ci fa affidamento) e tale disposizione stabilisce che le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo.

Relativamente ai tributi periodici, inoltre, le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

Quale valore assegnare alle norme statutarie?

L'art.1 dello Statuto stabilisce *"le disposizioni della presente legge in attuazione degli articoli 3,23, 53 e 97 Cost., costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate e modificate solo espressamente e mai da leggi speciali"*.

Cioè:

- le norme statutarie sono norme espressive di principi costituzionali, non fungono da parametro di costituzionalità e dunque non consentono l'annullamento della norma tributaria che si pone in contrasto con esse.
- le norme statutarie hanno natura di principi generali dell'ordinamento tributario, al più di principi interpretativi tali da giustificare interpretazioni "costituzionalmente orientate".
- il principio di fissità, ossia la possibilità di una loro deroga solo espressa e mai da leggi speciali.

L'art. 3 co.2 dello Statuto stabiliscono che *"le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse previsti"*.

Infine, secondo la giurisprudenza la tutela dell'affidamento opera anche in materia di proroga di termini per gli adempimenti del contribuente dettata da eventi eccezionali e imprevedibili, ove essa sia annunciata con i comunicati stampa.