

DIRITTO TRIBUTARIO

Il diritto tributario è da collocare all'interno del diritto amministrativo; si è in particolare nell'ambito del diritto finanziario, anche se il settore tributario è più ristretto, non comprendendo la contabilità di Stato. Norme tributarie sono però presenti in diversi settori dell'ordinamento: vi possono essere norme di diritto penale, processuale, internazionale, comunitario. Il diritto tributario è, per definizione, quel settore dell'ordinamento che disciplina i tributi. Nel nostro ordinamento, non esiste una definizione legislativa di tributo il quale si contraddistingue per tre caratteristiche fondamentali:

1. comporta l'insorgere di un'obbligazione o altra forma di decurtazione patrimoniale. L'obbligazione si concretizza tipicamente nell'obbligo di pagamento di una certa somma di denaro;
2. è obbligatorio, non ci si può sottrarre dal pagamento. Ha carattere coattivo, ossia è sempre imposto con un atto dell'autorità; i suoi effetti sono inoltre definitivi e irreversibili.
3. sono dovuti in funzione di concorrere alle spese pubbliche, finanziando spese di interesse generale.

E' possibile ricondurre nella nozione di tributo le imposte, tasse e contributi; benché non tutti gli autori siano concordi, parte della dottrina considera come tributi anche i monopoli fiscali (es. Tabacchi).

L'**imposta** si differenzia dalla tassa e dai contributi perché ha una funzione contributiva e solidaristica. Il presupposto dell'imposta è, infatti, un fatto economico posto in essere dal soggetto passivo. Il pagamento, quindi, è dovuto a prescindere dal fatto di ricevere per questo un servizio dallo Stato (non segue una logica commutativa); L'obbligazione di pagamento avviene in base alla capacità contributiva del singolo. L'imposta è quindi collegata all'art. 53 Cost., che contiene due principi fondamentali: il principio di progressività e il principio di capacità contributiva. Le imposte più importanti sono l'imposta sul reddito (IRPEF per le persone fisiche, IRES per le società), l'IVA, le imposte sulle successioni e donazioni, l'imposta di registro e l'IRAP.

La **tassa** ha come presupposto lo svolgimento di un servizio pubblico che si ritiene essere divisibile. La logica è sempre quella di costituire le entrate dello stato per finanziare i pubblici servizi, ma ad essa si associa una logica di beneficio, commutativa. Le tasse devono essere corrisposte a prescindere dall'effettivo utilizzo del servizio; è il caso, ad esempio, della tassa sulla raccolta dei rifiuti urbani e del canone Rai.

I **contributi** possono essere considerati l'equivalente di una tassa, con la differenza che il beneficio non è a favore del singolo ma di una collettività. (Non rientrano nei contributi fiscali i contributi previdenziali, ossia quei tributi che i datori di lavoro versano per i propri dipendenti).

FONTI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

La Costituzione si pone come fonte di rango primario: l'**art. 23** della Costituzione sulla protezione giuridica dispone che "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge" ("no taxation without representation"). A tale articolo è attribuita la funzione di tutelare la libertà dei singoli nei confronti del potere esecutivo ma è anche espressione della democrazia rappresentativa, riservando la Parlamento la disciplina delle prestazioni patrimoniali imposte. L'articolo contiene una riserva di legge che non riguarda tutte le norme tributarie ma solo le norme impositrici: trattandosi di una riserva di legge relativa e non assoluta la legge o altro atto avente forza di legge devono individuare i soggetti passivi, il presupposto di imposta e la misura del tributo.

Altre norme sostanziali come quelle attinenti la determinazione dell'aliquota o come la quantificazione della base imponibile possono non soddisfare la riserva di legge, possono infatti essere stabilite da atti normativi di grado sottostante, purché la legge stabilisca criteri, principi e limiti. La riserva di legge è soddisfatta dalla legge ordinaria del parlamento, da atti normativi aventi forza di legge (decreti legge e decreti legislative) ma anche da atti normativi che derivano dall' U.E in quanto la costituzione italiana, all'art. 11 riconosce la limitazione della potestà legislativa italiana a favore dell'ordinamento europea. Per "prestazione patrimoniale imposta" si intende tutto l'ambito dei tributi e comprende anche tutta una serie di altre entrate pubbliche che, se pur formalmente possono sembrare mancanti del carattere di coattività, risultano prestazioni imposte dal punto di vista sostanziale. Si è in presenza di entrate siffatte quando il servizio è offerto in regime di monopolio e la libertà di scelta è solo astratta.

Sono anche importanti l' art 75 della costituzione che prevede il divieto di referendum abrogativo in materia tributaria, l'art 53 che prevede il principio di capacità contributiva e di progressività, l'art 3 sul principio di uguaglianza, l'art 97 che riguarda il buon andamento della pubblica amministrazione (vedi Fisco).

Per disciplinare la materia tributaria si ricorre spesso a decreti legge e decreti legislativi. Il **decreto legge** può essere adottato in casi di necessità e urgenza; entra in vigore il giorno della pubblicazione e perdono efficacia se non sono convertiti in legge entro 60 giorni dalla loro pubblicazione. E' vietato l'utilizzo del decreto legge per istituire nuovi tributi. In passato, il legislatore ha abusato di questo strumento per legiferare in tempi più brevi, portando all'emanazione di decreti che però spesso non venivano convertiti in legge dal Parlamento. La Corte costituzionale è allora intervenuta a censurare tale prassi.

Il **decreto legislativo** entra in vigore dopo 15 giorni dalla pubblicazione e si deve basare su una legge di delega da parte del parlamento il quale fissa i principi e i criteri direttivi, mentre l'esecutivo predispone il contenuto del decreto delegato.

Le **leggi regionali**: i rapporti tra Stato, regioni ed enti locali sono trattati dall'art. 117 e 119 della costituzione: l'art. 117 stabilisce che la potestà legislativa sia ripartita tra Stato e regioni, dettando poi una serie di materia in cui lo Stato ha potestà esclusiva ed ambiti in cui la potestà è concorrente. Le regioni possono istituire tributi regionali: hanno potestà legislativa residuale. La legge regionale soddisfa la riserva di legge mentre province, comuni e città metropolitane non hanno potestà legislativa; Ciascun comune ha facoltà di stabilire aliquote e detrazioni. L'art 119 concerne il sistema di finanziamento di regioni ed enti locali da parte dello Stato (federalismo fiscale) ovvero il potere che hanno tutti gli enti locali di avere entrate proprie. L'art. 119 afferma che gli enti minori hanno potere di entrata: Il fatto che questi ultimi debbano fornire determinati servizi, implica che necessitino di finanziamenti. Si è allora ritenuto idoneo che regioni e comuni potessero dotarsi di entrate proprie, così da poter gestire in maniera più autonoma le proprie finanze;

Lo statuto dei diritti del contribuente venne introdotto con legge ordinaria nel 2000. L'articolo 1 stabilisce che lo Statuto si pone in attuazione delle norme e dei principi costituzionali di cui agli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione. Lo Statuto è una legge ordinaria e ciò implica che potrà essere abrogato da una legge successiva, nonostante contenga principi generali dell'ordinamento. Sono comunque previste due forme di tutela: le disposizioni dello Statuto possano essere modificate solo per via espressa e mai con legge speciale.

Per quelle parti del diritto tributario coperte da riserva di legge, gli unici tipi di regolamenti governativi ammessi sono i c.d. regolamenti esecutivi (i quali attuano una legge o atti aventi forza di legge) e i regolamenti delegati, in quanto emanati dal governo sulla base di una delega concessa dal Parlamento. Tutti gli altri tipi di regolamento non soddisfano la riserva di legge. Devono essere conformi alla legge a pena di nullità: l'annullamento può essere disposto soltanto da un giudice amministrativo, mentre gli altri giudici possono solo disapplicarli nei confronti di un singolo individuo.

ORDINAMENTO EUROPEO

I rapporti con l'Unione Europea sono regolati dall'art 11 della costituzione il quale riconosce la superiorità dell'ordinamento europeo rispetto a quello italiano. Vi sono norme del diritto primario europeo che sono il TUE (trattato dell'unione europea), il TFUE (trattato sul funzionamento dell'unione europea) e la carta di Nizza. Vi sono poi norme secondarie composte da regolamenti e direttive. I **regolamenti** europei hanno effetti diretti e sono direttamente applicabili, ovvero non occorre una legge italiana che dia esecuzione. Le **direttive**, viceversa, non sono direttamente applicabili e non producono effetti immediati: richiedono una legge di attuazione nei singoli stati. Se però le direttive contengono disposizioni precise ed incondizionate e gli stati non le adottano entro il termine diventano direttamente applicate ed hanno effetti immediati.

NORME INTERNAZIONALI

Si trovano norme generali (consuetudini fra stati, non vi è nulla di scritto e non ve ne sono in materia tributaria) e norme particolari che riguardano solo alcuni stati e sono le convenzioni. Tali trattati sono bilaterali e riguardano generalmente la doppia imposizione di redditi, patrimoni e successioni, e dazi doganali. La norma di un trattato non obbliga né i contribuenti, né il giudice italiano, né il fisco, finché non viene adattato al diritto interno italiano. Una volta che tale procedimento è concluso, la norma è prevalente rispetto a quella di diritto interno, le norme internazionali rilevano quindi come norme interposte.

Per quanto concerne i **testi unici**, essi non sono considerate fonti del diritto, essendo una semplice raccolta di norme relative alla stessa materia che nasce da un'esigenza di sistematizzazione

EFFICACIA DELLE NORME TRIBUTARIE nello spazio e nel tempo

Nello spazio: fa riferimento al territorio all'interno del quale la norma produce i suoi effetti. La legge tributaria produce i suoi effetti nel solo territorio nazionale, all'infuori valgono le leggi degli altri Stati. Distinto è invece il problema della localizzazione nello spazio del presupposto di imposta: certe imposte prescindono infatti dalla territorialità e tassano anche fatti avvenuti all'estero. Le imposte personali sui redditi, quindi IRPEF e IRES, sono basate al principio di mondialità del prelievo: i soggetti residenti in Italia sono tassati per il complesso dei redditi posseduti, a prescindere dal luogo in cui essi sono stati prodotti: i non residenti sono tassati soltanto per i redditi prodotti in Italia. Da qui derivano tutti i Trattati internazionali contro la doppia imposizione. L'IRAP ha un presupposto ancorato al livello territoriale: l'impresa operante all'estero, per tanto, non è tenuta al pagamento di questo tributo.

Nel tempo: le leggi entrano in vigore il 15° giorno successivo la pubblicazione nella Gazzetta ufficiale. E' necessario tenere distinta l'entrata in vigore della legge e la data a partire dalla quale una disposizione produce i suoi effetti; normalmente coincidono. Può però accadere che una legge entri in vigore, ma la sua applicazione nel tempo venga posticipata. Il vero problema è rappresentato dalla anticipazione degli effetti, ossia dal c.d. fenomeno della retrodatazione: quando parliamo di tributi retroattivi ci riferiamo a tributi il cui presupposto è un fatto del passato. Ai sensi dell'art. 53 della Costituzione, il tributo deve essere relativo a una capacità contributiva che è attuale: la Corte ha quindi stabilito che è ammesso un tributo retroattivo solo se la capacità contributiva del passato sussiste anche nel presente.

Ad esempio una imposta da pagare sulla base dei depositi di C/C al 31/12/n o sulla base dell'incremento di valore subito da un immobile dal 2010 al 2015 ha una fattispecie retroattiva e per tanto sono ritenuti incostituzionali. Nel diritto tributario vi sono imposte periodiche (es. IRPEF) ed istantanee: per le imposte periodiche il contribuente ha il diritto di pianificare la sua attività antecedentemente rispetto al periodo di imposta quindi per tali imposte le modifiche legislative possono produrre effetti solo a partire dal periodo di imposta successivo. Inoltre per quanto riguarda una norma procedimentale (o processuale) le nuove disposizioni di legge potranno essere applicate anche con riguardo ad avvenimenti del passato. L'efficacia di una legge cessa poi con la loro abrogazione che può avvenire per dichiarazione espressa, tacita o implicita. L'abrogazione comporta una decadenza degli effetti ex nunc, per cui comporta l'applicabilità della norma abrogata a fatti avvenuti quando essa era vigente. Viceversa, la dichiarazione di illegittimità costituzionale comporta la cessazione degli effetti ex-tunc: la legge è da considerare come mai esista ed eventuali tributi riscossi in base a tali norme devono essere rimborsati.

NORME SOSTANZIALI, PROCEDIMENTALI e PROCESSUALI

Le norme procedimentali riguardano il processo di accertamento (controlli sul contribuente da parte dell'ufficio fiscale) e comprende anche le norme relative al procedimento di riscossione. Appartengono alle norme sostanziali quelle impositrici (che definiscono il presupposto, i soggetti passivi, la base imponibile e l'aliquota) e quelle di esenzione o agevolatrici. La riserva di legge riguarda solo le norme sostanziali ma non ricade in quelle procedimentali e processuali, inoltre per le norme procedimentali è possibile l'applicazione di nuove leggi che riguardano attività precedenti (retroattività).

INTERPRETAZIONE LEGGE TRIBUTARIA

Storicamente si era diffusa l'idea che, a fronte di una disposizione di legge di dubbia interpretazione, essa dovesse essere interpretata a favore del fisco e a danno del contribuente. Questo orientamento non ha però ragione di essere in quanto il contribuente è su un piano di equità rispetto al fisco; La materia tributaria è caratterizzata da una complessità della disciplina e da una mancanza di sistematicità. Vale il criterio dell'interpretazione letteraria secondo il quale ad ogni termine si attribuisce il significato del linguaggio. Tuttavia il senso potrebbe non essere chiaro, per questo motivo si passa al criterio dell'interpretazione sistematica (ricostruire la ratio-legis). Possono ancora esserci termini che non vengono definiti espressamente e che derivano dal diritto civile: per questo termine si parte dal presupposto che il legislatore ha rinviato al significato che è stato attribuito nel ramo di origine. Infine vi è il criterio dell'interpretazione adeguatrice secondo il quale, se si è in dubbio tra 2 significati, occorre interpretare la norma nel modo più conforme alla legge o alla costituzione.

LEGGE INTERPRETATIVA/INNOVATIVA: la legge interpretativa non innova l'ordinamento ma si limita ad interpretare una legge precedentemente emessa specificandone o chiarendone il significato, l'effetto di tale legge è retroattivo per definizione. Si pone la necessità di distinguere tra questo tipo di disposizioni e disposizioni che hanno in realtà carattere innovativo e non hanno per tanto efficacia retroattiva. Accade però nella pratica che nuove disposizioni vengano considerate interpretative, anche se in realtà si è in presenza di nuove disposizioni. L'uso improprio della legge di interpretazione è stato raramente censurato dalla Corte costituzionale: il solo limite posto dalla Corte è quello della ragionevolezza, in base al quale il legislatore deve astenersi dall'emanare nuove disposizioni apparentemente interpretative che non trovino adeguata giustificazione o che si pongano in contrasto con valori e interessi costituzionalmente protetti. Lo Statuto ha stabilito che le norme interpretative in materia tributaria sono ammesse solo in casi eccezionali e devono autoqualificarsi come tali.

INTERPRETAZIONE PER ANALOGIA: è previsto l'uso dell'analogia solo in caso di disposizioni lacunose. Vi sono due tipi di analogia: legis e iuris. Nel primo caso si applica una legge che disciplina casi simili, se tale legge che disciplina casi simili non esiste è necessario risalire ai principi generali (iuris). Nel diritto tributario è ammessa l'analogia per norme procedurali e processuali mentre non è possibile per le norme sostanziali ma anche per le norme a carattere sanzionatorio

CIRCOLARE INTERPRETATIVA: l'Amministrazione finanziaria fa seguire all'emanazione di nuove leggi una circolare con la quale ne illustra agli uffici il significato. Questa interpretazione deriva da un ente certamente qualificato ma non ha alcun valore normativo, è formulata da un organo imparziale ovvero da una delle parti in causa nel caso di contenzioso fiscale. Essa non è quindi vincolante né per i contribuenti né per il giudice chiamato ad esprimersi sulla fattispecie. Può essere vincolante per gli uffici periferici. E' previsto il c.d revirement ovvero il superamento di una interpretazione espressa da una circolare: in questo caso è importante tutelare l'affidamento del contribuente il quale non potrà essere sanzionato.

ARTICOLO 53

L'art 53 è formato da due commi: il primo comma sancisce che "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva". Accoglie quindi il principio di capacità contributiva che riguarda le norme sostanziali (per le norme procedurali e processuali si ha come riferimento l'art 24 che riguarda il diritto di difesa) ed è anzitutto un principio di universalità del prelievo: il prelievo fiscale colpisce tutti, anche se in maniera soggettiva in ragione delle proprie capacità contributive. Il termine tutti si riferisce a tutti gli individui che vengono a contatto con una certa comunità e che usufruiscono dei servizi che derivano dalla spesa pubblica, prescinde dal legame politico e dalla cittadinanza. Il secondo comma prevede il principio di progressività: non vi è una unica aliquota ma più aliquote applicate a determinati scaglioni di reddito, ciò comporta una redistribuzione del reddito dai più abbienti ai meno. Il principio di progressività non riguarda i singoli tributi (L'IRES, ad esempio, non è un'imposta progressiva, ma proporzionale) ma l'ordinamento nel suo complesso.

CAPACITA' CONTRIBUTIVA: Quanto si parla di capacità contributiva si fa riferimento ad una capacità economica del soggetto che non coincide con quella contributiva (una capacità economica pari al minimo vitale non è associabile a capacità contributiva). Esistono indici che misurano la capacità economica e possono essere diretti o indiretti. Tra quelli diretti troviamo il reddito ed il patrimonio, tuttavia il reddito rappresenta nuova ricchezza ed il contribuente è > disposto a privarsene in parte mentre il patrimonio lo si può ereditare anche in situazioni in cui non si è capaci a mantenerlo. Vi sono poi indici indiretti come l'iva che colpisce i consumi (il fatto di consumare è indice indiretto di capacità economica), l'imposta di registro (si presuppone che nello scambio ci siano soggetti che si arricchiscono) ma anche l'imposta sulle successioni o donazioni. La capacità contributiva svolge una funzione di tipo **solidaristico**: il dovere di concorrere alle spese pubbliche è infatti uno dei "doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale" sanciti dall'articolo 2 della Costituzione, prescinde dal fatto che vi sia un beneficio. Il fatto che una persona possa non adempiere fa sì che questo crei problemi non solo con lo stato ma anche un danno alla collettività. Altra funzione importantissima è quella di **garanzia** per i contribuenti: non tutti i fatti economici sono espressivi di capacità contributiva: non lo è il minimo vitale. Questo implica che vi sia una no-tax area, una zona di reddito minimale, tale da non mettere a repentaglio la sopravvivenza stessa e il soddisfacimento dei bisogni essenziali. Lo stesso principio svolge una funzione di garanzia anche come limite superiore: la contribuzione non può diventare espropriazione.

Affinchè si tassi una capacità contributiva nel rispetto della costituzione è necessario che quest'ultima sia effettiva (non solo teorica ed astratta) ed attuale. Il requisito di **effettività** richiederebbe che le basi imponibili tenessero conto della riduzione di valore della moneta derivante dall'inflazione: tuttavia, negli anni '70, la Corte non ha ritenuto incostituzionale la tassazione che non comprendeva un meccanismo di adeguazione al livello reale dei prezzi. Il requisito di effettività parrebbe mancare anche per le imposte che vanno a colpire redditi forfetizzati, come avviene nel caso del sistema catastale: il soggetto non è tassato in funzione di una sua capacità contributiva effettiva, ma forfetizzata. La Corte costituzionale non ha tuttavia giudicato incostituzionale il sistema catastale, vi è però il limite della ragionevolezza. Per quanto riguarda le imposte su redditi basati su presunzioni legali, il requisito di effettività è rispettato la se presunzione è relativa, ovvero se ammette prova contraria, mentre è violato in caso di presunzione assoluta. E' comunque incostituzionale l'imposta basata su una presunzione legale relativa la cui prova contraria richiesta sia la c.d. prova impossibile, ossia estremamente difficile o onerosa da dimostrare. Il requisito dell'**attualità**: il tributo deve essere correlato ad una capacità contributiva in atto. I tributi retroattivi colpiscono una capacità contributiva passata: se il presupposto non perdura nel presente, l'imposta è incostituzionale. Per tale motivo, è stata ritenuta incostituzionale la tassazione retroattiva degli incrementi di valore dei fabbricati nei dieci anni precedenti. Mentre sono stati salvati tributi retroattivi limitati nel tempo (ad es norma che va a colpire redditi generati tre anni prima) basati sul principio della prevedibilità da parte del contribuente di tale imposta. Vi sono problemi rispetto al requisito di attualità che vengono sollevati da tutte quelle imposte che prevedono il pagamento anticipato attraverso acconti (es le imposte sul reddito IRPEF e IRES) prima di sapere se il periodo di imposta verrà chiuso con un reddito. La Corte Costituzionale non ne ha dichiarato l'incostituzionalità ma ha posto delle condizioni: è previsto il diritto al rimborso di quanto eventualmente versato in più in precedenza inoltre, se il contribuente ritiene che il proprio reddito sarà inferiore a quello dell'anno precedente, ha la facoltà di ricalcolare l'acconto, versando una somma ridotta; tuttavia, se il conteggio dovesse verificarsi sbagliato, il contribuente è esposto a sanzioni. Nell'ordinamento vi sono obblighi di versamenti di imposte che fanno capo a terzi soggetti ai quali non è riferibile la capacità contributiva (es. Il datore di lavoro versa l'importo dello stipendio al netto dell'IRPEF al lavoratore dipendente), questa situazione viene chiamata Imposizione tramite ritenuta alla fonte. Questa sostituzione viene operata in quanto il datore di lavoro svolge una funzione di garanzia il quale infatti non avrebbe convenienza a non versare l'IRPEF. Anche la banca opera come sostituto d'imposta: gli interessi attivi liquidati vengono decurtati della ritenuta fiscale. Il P.C.C riguarda le imposte mentre il P. Di beneficio riguarda le tasse, in presenza però di certe tariffe o canoni in cui il consumatore non ha libertà di scelta si è in una logica di imposta e va rispettato il P.C.C.

Giudizi di costituzionalità: i giudizi possono avvenire in forma binaria o ternaria. Lo schema ternario comprende tre norme: la prima norma è quella tacciata di illegittimità; la norma che si ritiene violata e infine la norma cui si compara quella precedente, che prende il nome di tertium comparationis utilizzata come mezzo di paragone per verificare se una disparità di trattamento sia giustificata o irragionevole, ai sensi di quanto previsto dal principio di eguaglianza tributaria. Esiste poi uno schema binario: in questo caso, la Corte è chiamata a giudicare la costituzionalità o meno di una norma sulla base del sistema tributario.

Quando si parla di **BILANCIAMENTO** si fa riferimento alla attività di bilanciamento di valori opposti tutelati dalla costituzione: infatti l'art 53 tutela il contribuente ma è tutelato anche l'interesse fiscale alla percezione del tributo.

PRINCIPI SOVRANNAZIONALI

Derivano dal TFUE il quale contiene una serie di articoli rilevanti rivolti ad assicurare che le norme fiscali degli Stati siano compatibili con il diritto dell'Unione. Nel Tratto sono contenuti due importanti articoli, l'art. 113 e l'art. 115, inerenti rispettivamente le imposte indirette e le imposte dirette. Per quanto concerne l'art 113 è prevista un'opera di armonizzazione dei regimi fiscali quando vi sono rischi di malfunzionamento del mercato. Con riferimento alle norme dirette, l'UE non richiede quest'opera di armonizzazione; Tuttavia l'UE può agire per avvicinare la legislazioni degli Stati membri: si parla di integrazione negativa ed è un'opera svolta dalla Corte di Giustizia dell'UE che ha espulso tutte le norme risultate incompatibili con il TFUE. Una norma importante all'interno del TFUE è dato dall'art 12 sul principio di non discriminazione: sono infatti vietati trattamenti diversificati in ragione della nazionalità (sono vietate discriminazioni palesi ma anche quelle che non sembrano sussistere in ragione della nazionalità). Altri articoli fondamentali sono quelli che riguardano le quattro libertà fondamentali: la libertà di circolazione delle merci, delle persone (dei lavoratori e di stabilimento), dei capitali e dei servizi.

Libertà di circolazione delle merci: vi è il divieto di introduzione di dazi doganali all'interno del mercato dell'unione;

Libertà di circolazione delle persone: i cittadini di ogni Stato membro sono anche cittadini dell'Unione ed hanno il diritto di circolare liberamente nel territorio degli Stati membri. E' incluso il diritto di libera circolazione dei lavoratori e di stabilimento: comporta la libertà di andare a svolgere la propria attività economica in un altro stato europeo;

Libertà di circolazione di servizi: è una libertà a carattere residuale ovvero opera quando non valgono le norme sulla libera circolazione di merci, persone e capitali inoltre riguarda attività svolte in modo non permanente, ma occasionale;

Libera circolazione di capitali: essa vieta ogni restrizione ai movimenti di capitali. La Corte ha censurato il sistema italiano di ritenuta alla fonte per i dividendi, improntato all'esenzione per i dividendi distribuiti da società residenti a soci residenti (dividendi nazionali) e con un regime molto più sfavorevole in caso di dividendi distribuiti a soci non residenti in Italia (dividendi in uscita).

Il TFUE riconosce delle **cause di giustificazione**, vale a dire delle deroghe al principio generale di non discriminazione a tutela dell'ordine pubblico, della moralità e della salute pubblica. Oltre alle deroghe vi sono altre cause di giustificazione, denominate "rules of reasons" come la protezione della salute pubblica e la difesa dei consumatori ma anche l'esigenza di contrastare condotte e comportamenti abusivi ed elusivi da parte del contribuente.

Inoltre, il TFUE pone **un divieto di aiuti di stato**: sono trattamenti di favore verso imprese effettuati con risorse statali. Gli aiuti di Stato sono selettivi: non è un aiuto generalizzato a favore di tutte le imprese, ma solo di alcune di esse. Per essere vietato dev'essere tale da turbare la libera concorrenza del mercato dell'U.E. In particolare, sono aiuti di Stato i trattamenti fiscali che alcuni Stati dell'UE, come Lussemburgo, Irlanda e Olanda, concedono alle multinazionali, che concentrano i loro profitti dove la tassazione è più bassa. Il divieto non è assoluto: sono ammessi gli aiuti concessi a singoli consumatori e in caso di calamità naturali e altri eventi eccezionali. Vi sono poi aiuti che la Commissione può, con valutazione discrezionale, giudicare compatibili. Il Trattato prevede però che gli Stati, prima di adottare un provvedimento a favore di imprese, debbano comunicare il progetto alla Commissione e non eseguirlo prima che questa si sia pronunciata. Anche la **CEDU** (convenzione europea sui diritti dell'uomo) sancisce alcuni importanti diritti e principi applicabili nella materia tributaria. Dev'esservi un giusto equilibrio tra interesse fiscale e tutela dei diritti fondamentali dell'individuo. Si è diffuso il principio di proporzionalità: per esempio, è stato ritenuto ingiustificato il differimento per un tempo irragionevole del rimborso di un tributo indebitamente pagato.

L'articolo 6 della Convenzione sancisce poi un importante principio in tema di giusto processo.

La **Carta di Nizza** tutela il diritto di ogni cittadino dinnanzi all'agire della PA. Riconosce ai cittadini il diritto ad essere ascoltati (diritto al contraddittorio), di accedere ai documenti amministrativi e di ottenere una decisione motivata.

FEDERALISMO FISCALE

Costituisce il trasferimento di poteri e mezzi per raggiungere i fini dal centro alla periferia, ciò comporta un potenziamento della fiscalità delle provincie, comuni e regioni ed un dimagrimento del potere fiscale dello stato. Prevede che vi siano più enti sovrani, in Italia ad esempio la sovranità appartiene solo alla repubblica (provincie, comuni e regioni sono dotati di autonomia e non di sovranità-> art.5) e non si può parlare di federalismo ma di autonomismo fiscale. Autonomia significa responsabilità: farsi capo di eventuali spese utili o necessarie. Il federalismo nasce negli S.U ed originariamente prevedeva il contrario ovvero il trasferimento di poteri e risorse dalla periferia al centro. L'Italia al suo sorgere venne divisa in comuni e provincie autonome con il proprio sistema fiscale in quanto necessitavano di risorse. Esistevano tributi comunali di consumo che vennero poi assorbiti dall'IVA. Con la costituzione l'Italia divenne repubblica, il sistema tributario di comuni e provincie rimase invariato e si introdussero le regioni con un modestissimo potere. Le regioni a statuto speciale hanno privilegi fiscali, tuttavia per la maggior parte rappresentano concessioni di una repubblica inizialmente fragile.

ART 119 COST: i comuni, provincie, regioni e città metropolitane hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa nel rispetto dell'equilibrio dei bilanci. Per quanto riguarda la potestà tributaria, provincie e regioni non hanno lo stesso potere: occorre applicare l'art 23 secondo il quale nessuna prestazione patrimoniale e personale può essere imposta se non in base alla legge, vi è una riserva di legge. Un comune non può creare nuovi tributi in quanto può emanare solo regolamenti o comunque fonti secondarie che non soddisfano la riserva di legge. Le regioni invece hanno potestà legislativa primaria quindi possono istituire tributi. Il rapporto tributario tra provincie, comuni, regioni e stato è anche disciplinato dallo statuto dei diritti del contribuente

OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

Il rapporto fisco-contribuente può essere esaminato sotto un profilo statico o dal punto di vista dinamico. Si distinguono norme sostanziali che riguardano l'aspetto statico (riguarda il presupposto e l'obbligazione tributaria) dalle norme procedurali e processuali che riguardano l'aspetto dinamico (procedimento di accertamento, riscossione). Per quanto riguarda il primo aspetto, l'obbligazione tributaria è l'effetto che consegue direttamente/indirettamente al verificarsi del presupposto di imposta. Tale effetto non è così diretto in quanto ad esso non porta a conoscenza del fisco il reddito attraverso la dichiarazione, l'obbligazione tributaria non si verifica. Quindi non è sufficiente l'aver realizzato il presupposto di imposta ma è necessario aver anche presentato la dichiarazione. Quando si parla di presupposto di imposta si fa riferimento all'evento che genera l'imposta e la rende dovuta, a volte lo si trova indicato come fattispecie imponibile. Ad esempio nel caso dell'IRPEF, la situazione di fatto individuata dalla legge è il possesso del reddito, mentre per l'IMU è il possesso di un immobile a titolo di proprietà o di altro diritto reale minore, limitatamente agli immobili presenti sul territorio italiano. La quantificazione del debito di imposta dipende, innanzitutto, dalla base imponibile che si determina dopo la fase preliminare di individuazione del presupposto. La base imponibile è tipicamente una grandezza monetaria. In molti casi, essa è data dalla somma algebrica di elementi positivi e negativi, ed è dunque un importo netto, come nel caso delle imposte sui redditi (IRPEF, IRES); Se gli elementi della base imponibile sono beni o servizi, sarà necessario quantificarne il valore in moneta.

Classificazioni di imposta: si distingue tra imposte dirette e indirette. Sono imposte dirette quelle che assumono come indice di capacità contributiva un fatto direttamente espressivo di ricchezza, come il reddito e il patrimonio. Sono invece indirette quelle imposte che assumono a presupposto una stima indiretta della forza economica del contribuente, come i consumi, i trasferimenti e gli affari. Le imposte sul reddito (quindi dirette) sono ulteriormente distinte in imposte personali e imposte reali. Le imposte personali (vedi IRPEF) tengono conto della personalità del contribuente (coniugi, figli a carico, perdite) mentre l'imposta reale tassa un evento senza riguardo alla personalità del contribuente. Le imposte istantanee hanno per presupposti fatti istantanei (es l'imposta di registro e l'imposta sulle successioni). Sono invece periodiche le imposte che hanno come presupposto un insieme di fatti che si prolunga nel tempo, il periodo di imposta (es le imposte sui redditi, IVA). Vi è una ulteriore distinzione tra imposta progressiva e proporzionale: quest'ultima ha un'aliquota qualunque sia la base imponibile (IRES), mentre con la prima l'aliquota aumenta all'aumentare della BI (IRPEF-> adottata una progressività per scaglioni: ad ogni scaglione di reddito corrisponde un'aliquota via via crescente).

Fattispecie alternative e assimilate: Nella disciplina di un tributo possono esservi disposizioni che ne ampliano o ne restringono l'area di applicabilità. Per evitare che determinati fatti sfuggano alla tassazione, il legislatore può equipararli al presupposto tipico di imposta: si parla quindi di imposte equiparate o assimilate quando il legislatore stabilisce che un certo fatto economico debba avere lo stesso trattamento di un altro fatto. Ad esempio, nell'IRPEF sono equiparati ai redditi da lavoro dipendente una serie di ipotesi, come le borse di studio private. Si hanno poi fattispecie alternative quando un fatto, che è di regola presupposto di una certa imposta, non lo è in quanto presupposto di un'altra imposta. La sovrapposizione di fattispecie può infatti determinare l'applicazione di un solo dei tributi legislativamente previsti (è il caso dell'IVA e dell'imposta di registro: operazioni assoggettate ad IVA non possono essere assoggettate a imposta di registro).

Esenzioni e esclusioni: il presupposto è riconducibile ad un'area, ciò che è dentro viene tassato. Al di fuori di quest'area si distinguono le esenzioni e le esclusioni. Le prime riguardano fatti per i quali non sorge l'obbligazione tributaria, rientrebbero nel presupposto di imposta ma vengono sottratti dal legislatore, possono comunque esserci obblighi formali; La prestazione di servizi, per esempio, ricade nel campo di applicazione dell'IVA secondo la regola generale: alcuni tipi di prestazione, tuttavia, come ad esempio quelle mediche, sono esenti. Le esclusioni invece sono fatti che non rientrano nel presupposto di imposta dall'origine e per i quali non è previsto nessun obbligo, nemmeno formale. Riprendendo l'esempio di cui sopra, le prestazioni di servizi rientrano nel campo di applicazione dell'IVA se sono rese da un'impresa o da esercente arti o professioni; se viceversa la prestazione proviene da un privato, si è in presenza di un fatto escluso.

Regimi sostitutivi: Il legislatore può stabilire che alcune categorie di fatti siano sottratti all'applicazione di un'imposta, cui sarebbero ordinariamente soggette, per essere assoggettate a un regime speciale: si ha in tal caso un regime fiscale sostitutivo. Ad esempio sono stati esclusi dall'IRPEF i redditi di capitale e diversi, comprendenti le rendite finanziarie (plusvalenze da cessione). Tutti questi redditi sono stati assoggettati a un'imposta sostitutiva con aliquota ben inferiore rispetto a quella massima prevista dall'IRPEF (26% invece che 43%). I

SOGGETTI PASSIVI

La legge di imposta, dopo aver individuato il presupposto, indica chi sono i soggetti passivi della stessa. Quando si parla di soggetto passivo si allude al contribuente, ossia a quel soggetto che, per il fatto di avere realizzato il presupposto di imposta, è tenuto al pagamento dell'obbligazione tributaria che ne deriva; si parla in questo caso di soggetto passivo in senso stretto. Esiste però una nozione più ampia di soggetto passivo, che include anche soggetti aventi altri obblighi verso il fisco. Si tratta di figure che assumono un ruolo di garanzia come ad esempio il datore di lavoro quando effettua ritenute sul reddito del lavoratore.

Ogni contribuente ha un domicilio fiscale che è diverso dalla residenza fiscale: quest'ultima è una nozione che appartiene alle norme sostanziali mentre il domicilio fiscale fa parte delle norme procedurali. Ai fini delle imposte sui redditi, il domicilio fiscale delle persone fisiche è nel comune dell'anagrafe in cui i contribuenti sono iscritti; per le società e gli enti, nel comune in cui hanno la sede legale. I non residenti sono domiciliati nel comune in cui hanno prodotto il proprio reddito. È importante in quanto determina la competenza dell'ufficio al fine delle indagini e dei controlli effettuati sul contribuente.

Per quanto riguarda i soggetti passivi in senso lato, sono previsti due istituti molto diversi: l'istituto della solidarietà tributaria e quello della sostituzione tributaria.

Solidarietà tributaria: si riferisce a un'obbligazione tributaria solidale, riguarda cioè più soggetti, obbligati in solido tra loro. La legge indica espressamente i casi in cui ricorre l'obbligazione solidale. È prevista solo solidarietà passiva: quando più debitori sono obbligati per una medesima prestazione, ciascuno può essere costretto all'adempimento e l'adempimento di uno libera anche tutti gli altri. Il soggetto passivo non è tenuto soltanto all'adempimento degli obblighi sostanziali, ovvero all'adempimento di una prestazione pecuniaria, ma anche all'adempimento di obblighi formali (presentare la dichiarazione dei redditi, per esempio); anche nei confronti di questi ultimi vale il principio per cui l'adempimento di uno dei coobbligati libera anche tutti gli altri. Esistono due tipi di solidarietà tributaria: paritaria e dipendente. Nella solidarietà paritaria tutti i soggetti sono obbligati in solido e l'obbligazione tributaria è riferibile ad ognuno in modo indistinto. La solidarietà dipendente vede la presenza di due diversi soggetti passivi: un obbligato principale e un obbligato dipendente (detto responsabile di imposta) il quale non realizza il presupposto del tributo, ma è ugualmente obbligato in solido con il soggetto che realizza il presupposto. Un esempio di questo schema si ha con riguardo all'imposta di registro derivante da un'attività di compravendita, con riferimento al notaio il quale non realizza il presupposto di imposta, ma è ugualmente obbligato verso il fisco, in qualità di garante. Alcuni casi interessanti di solidarietà dipendente sono i seguenti. Nell'ambito dei gruppi di società, il consolidato fiscale permette di compensare utili e perdite delle società facenti parte del gruppo, in modo di arrivare a un'unica base imponibile. In questi casi, la capogruppo presenta la dichiarazione consolidata, in cui affluiscono tutti i redditi o le perdite delle varie società del gruppo, le quali sono comunque tenute a presentare una dichiarazione dei redditi. La consolidante è sicuramente obbligata verso il fisco per quelle che sono le imposte sul proprio reddito, ma è anche coobbligata in solido con tutte le altre società per le imposte ad esse riferibili; si tratta di una solidarietà dipendente, perché il presupposto è realizzato dalle società controllate.

Sostituzione tributaria: vi è sostituzione tributaria nei casi in cui un soggetto, detto sostituto, è tenuto a operare una ritenuta al sostituto e a versare quanto ritenuto all'erario. È dunque obbligato al pagamento il sostituto, che non realizza il presupposto di imposta. Ci sono due tipi di sostituzione: a titolo di imposta e a titolo di acconto.

A titolo di imposta: si è in presenza di una vera e propria sostituzione in cui il sostituto di imposta è unico debitore verso il fisco dell'imposta. L'imposta è proporzionale e sostitutiva dell'ordinaria imposta sul reddito, sfugge quindi alla progressività: essa comporta infatti l'applicazione di una aliquota fissa. Il sostituto non ha alcun obbligo nei confronti del fisco, né sostanziali né formali, il sostituto invece ha due obblighi fondamentali: non solo ha l'obbligo di versare al fisco l'imposta, ma ha anche l'obbligo di effettuare la ritenuta, ovvero di rivalersi sul sostituto. È il caso della relazione tra datore di lavoro e dipendente. Se il sostituto omette le ritenute e quindi il versamento sostituto e sostituto diventano obbligati in solido per imposte, sanzioni e interessi. Nel caso in cui il sostituto sia tenuto a pagare in luogo del sostituto pur avendo subito la ritenuta, ha poi diritto ad esercitare azione di ripetizione dell'indebito. Se invece il sostituto si è dimenticato di effettuare la ritenuta, il sostituto paga al fisco, ma non ha ovviamente possibilità di rivalsa, perché non vi deve essere arricchimento da nessuna parte.